

Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Bc. Ilona Řehová

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Změny v účetních odhadech podle IFRS

Accounting estimates changes based on IFRS

Student: Bc. Ilona Řehová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2010

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma „Změny v účetních odhadech podle IFRS“ vypracovala samostatně na základě uvedené literatury a pod vedením svého vedoucího diplomové práce.“

V Ostravě dne 28. 3. 2010

.....
Bc. Ilona Řehová
podpis

1.	Úvod.....	3
1.1	Cíl diplomové práce	4
2.	Právní úprava účetnictví.....	5
2.1	Opravné položky	6
2.1.1	Opravné položky k dlouhodobému majetku	8
2.1.2	Opravné položky k zásobám	9
2.1.3	Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	10
2.1.4	Opravné položky k pohledávkám	11
2.2	Rezervy	12
2.2.1	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů	14
2.2.2	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	16
2.3	Časové rozlišení	17
3.	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	20
3.1	Koncepční rámec IAS	24
3.2	Názvosloví IFRS	26
3.3	IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	27
3.3.1	Změny v účetních pravidlech.....	28
3.3.2	Změny v účetních odhadech	31
3.3.3	Chyby	32
3.4	IAS 10 – Události po rozvahovém dni.....	33
3.5	IAS 17 – Pronájmy.....	36
3.6	IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.....	38
3.6.1	Oceňování rezerv	41
4.	Příklad účtování s použitím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS..	42
4.1	Příklad: Opravné položky	43
4.2	Příklad: Finanční pronájem z pohledu nájemce	44
4.3	Příklad: Rezervy.....	50
5.	Závěr	53
Seznam použité literatury		
Seznam použitých zkratk		
Seznam příloh		
Přílohy		

1. Úvod

Ve své diplomové práci se zabývám problematikou změn v účetních odhadech podle IFRS při sestavování účetní závěrky u účetních jednotek, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.

Neřeším zde problematiku účtování v příspěvkových organizacích, pojišťovnách a bankách, ani ve veřejné správě.

Jelikož oblast účetnictví a daní se v České republice neustále vyvíjí a přizpůsobuje tržním podmínkám nejen v naší zemi, ale i v rámci světové globalizace, přibližuji zde provázanost účetnictví výše uvedených účetních jednotek v návaznosti na použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které upravuje právo Evropského společenství IFRS.

V práci se nezabývám účetními standardy US GAPP, které používají účetní jednotky ve Spojených státech amerických (USA), kde první pověření pro tvorbu takových zásad obdržela americká Securities and Exchange Commission (SEC) již v roce 1934. Konkrétní práce na tomto souboru pravidel byly delegovány na soukromou profesní organizaci Financial Accounting Standards Board (FASB). Výsledkem jsou Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), které podrobně upravují jednotlivé dílčí oblasti účetnictví. V současnosti existuje více než 145 standardů. Tyto standardy však nelze použít s mezinárodní platností.

V první části diplomové práce rozebírám právní úpravu účetnictví v České republice. Zaměřuji se na způsob tvorby nejběžnějších odhadů, které vznikají v účetních jednotkách při sestavení účetní závěrky dle naší národní legislativy.

Druhá část práce se zabývá problematikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS v návaznosti na část první.

Ve třetí části spojuji odlišnosti použití národních účetních pravidel a pravidel stanovených na úrovni Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS jejich začlenění do účtové osnovy účetní jednotky v návaznosti na zadané téma diplomové práce „Změny v účetních odhadech podle IFRS“, aby bylo možno dodržet ustanovení § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pl. zn. V této části je i praktická ukázka použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS při sestavování účetní závěrky v návaznosti na část první.

Ve své práci využívám svých 18 letých zkušeností s účetnictvím a daněmi v různých typech podnikatelských subjektů od podnikajících fyzických osob, přes veřejnou obchodní společnost až po akciovou společnost.

Domnívám se, že tato práce může být přínosem pro všechny, kdo se problematikou účetnictví a daní zabývají.

Ve své diplomové práci nepoužívám údajů žádné konkrétní účetní jednotky, názvy i částky jsou zde smyšlené. Pro lepší orientaci a pochopení však budu používat název účetní jednotky. Účetní případy, které zde budu popisovat, taktéž šablony tabulek mohou vycházet z podkladů skutečně existující účetní jednotky

1.1 Cíl diplomové práce

Cílem diplomové práce je praktická aplikace § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pl. zn., které stanoví účetním jednotkám, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, povinnost použití pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

Česká republika se snaží o maximální soulad se Čtvrtou a Sedmou směrnicí a s Nařízením EU o používání IFRS, jakož i o vytvoření prostředí vhodného k aplikaci IFRS na zpracovávání účetních závěrek subjekty veřejného zájmu.

Pozitivní stránkou této změny je, že zavedení IFRS odstraní hlavní překážku mezi českými firmami a mezinárodním kapitálovým trhem. České firmy se proto nebudou muset nadále spoléhat na banky a tuzemské investory, ale budou moci čerpat kapitál od investorů po celém světě. Mezi hlavní potíže patří skutečnost, že IFRS je systém s úplně jiným charakterem než ten, na který byl běžný český účetní zvyklý. IFRS jsou Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví, nejde již o Mezinárodní účetní standardy. Z názvu tedy jasně vyplývá, že se nejedná o „účetní systém“ jako systém, který upravuje účetní postupy, ale o informační systém, který upravuje výstupy.

Podle nich si každá firma definuje vlastní účtovou osnovu, vytvoří si vlastní výkazy, které IFRS upravuje minimálními požadavky a je pouze na rozhodnutí účetního, jak bude účetní případ účtovat. Co IFRS skutečně vyžadují je, aby výsledek účetní práce,

tedy závěrka, poskytla uživatelům úplný, pravdivý a věrný obraz o finančním stavu firmy a výsledcích jejího podnikání. Jinými slovy řečeno, IFRS účetním říkají, co by měli vykazovat. Předpokládají, že za každý jeden účetní případ nese zodpovědnost jedna určitá osoba. Žádné konkrétní postupy ani nepředepisují, ani nezakazují. Pouze ukládají účetnímu povinnost zvolit postup, který vede k tomu, že se ekonomická skutečnost zobrazí pravdivě a věrně. Zda byl zvolený účetní postup správný či ne, se proto bohužel často ukáže až v daleké budoucnosti.

Ve své diplomové práci ukazují jak je možno aplikovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich začlenění do účtové osnovy účetní jednotky, aby bylo dodrženo ustanovení § 19 odst. 9 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pl. zn. se zaměřením na účtování odhadů, které vznikají v účetních jednotkách při sestavení účetní závěrky.

2. Právní úprava účetnictví

Účetnictví upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – nejvyšší právní forma, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví – prováděcí předpis k zákonu o účetnictví a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů – metodika pro vedení účetnictví.

V §19 odst. 9 tohoto zákona je stanovena povinnost účetních jednotek, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, že použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

Od počátku 70. let minulého století dochází k harmonizaci účetnictví přijetím direktiv na účetnictví navazujících. První návrh 4. direktivy v rámci EU se diskutoval od poloviny 60. let a trvalo řadu let, než byla přijata její konečná podoba (přijato r. 1978).

Použitím mezinárodních standardů účetního výkaznictví dochází k většímu stupni srovnatelnosti účetních informací v mezinárodním měřítku.

V souladu s IAS/IFRS se úplná účetní závěrka skládá z:

- rozvahy;
- výsledovky (výkaz zisku a ztráty);
- výkazu změn ve vlastním kapitálu;
- výkazu peněžních toků (cash-flow);
- přílohy k účetní závěrce (účetní pravidla a vysvětlující komentáře).

Smyslem účetní závěrky je strukturované vyjádření finanční situace pozice a finančních výsledků konkrétní účetní jednotky. Poskytnutí informací o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech, výsledku hospodaření a peněžních tocích. Příloha má komentovat, upřesnit a doplnit položky, které jsou vykázány v rozvaze, výsledovce, výkazu změn ve vlastním kapitálu a výkazu peněžních toků.

Veškeré mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace neupravují postup účtování účetních jednotek, ale jsou zaměřeny na výkaznictví a vypracování účetní závěrky podle těchto pravidel.

Konkrétní požadavky na účetní závěrku s použitím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou prezentovány přímo v Koncepčním rámci a standardech IAS 1 – Prezentace účetní závěrky a IAS 7 – Výkaz peněžních toků. Výkazy nemají pevně stanovené formuláře jako je tomu u našich národních výkazů. Výkazy však musí splňovat konkrétní požadavky definované příslušnými standardy.

Harmonizace představuje mezinárodní regulaci, sladění národních úprav účetnictví, napomáhající k zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek. Nejde o sjednocení, o shodu, pouze o sladění vnitřní logiky. Regulace znamená stanovení pravidel pro běžné účetnictví a účetní závěrku, vztahu k výpočtu a vykázání daní, principů oceňování, atd. Týká se různých skupin uživatelů a zabezpečuje splnění informačních potřeb (zájmů) různých skupin (právní důvody, fiskální důvody, externí uživatelé atd.).

2.1 Opravné položky

Tvorbu opravných položek upravuje zákon o účetnictví v § 25 odst. 2 a v § 26 odst. 3, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví v § 4 odst. 4 a 5, § 26 – změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období, § 31 – změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti, § 55 – postup tvorby a použití opravných položek.

Podrobněji se metodikou účtování opravných položek zabývá ČÚS č. 005 –

Opravné položky. Zde jsou uvedeny základní postupy účtování o opravných položkách.

Opravnými položkami vyjadřujeme přechodné snížení hodnoty majetku účetní jednotky. Tvorba opravných položek může být zákonná nebo daná vnitřními pravidly účetní jednotky. Tvorbu zákonných opravných položek upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů.

Tzv. **zákonné opravné položky lze tvořit** u účetních jednotek, které jsou podnikateli dle § 8, § 8a, § 8b a § 8c zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů a to **k pohledávkám**. Jednotlivé paragrafy zákona definují, ke kterým pohledávkám a v jaké výši je lze tvořit.

§ 8 definuje tvorbu opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení.

§ 8a definuje tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994.

§ 8b definuje tvorbu opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh.

§ 8c definuje tvorbu opravných položek, které nejsou tvořeny podle předcházejících paragrafů.

Tvorba opravných položek slouží k naplnění účetního principu opatrnosti s ohledem na rizika a ztráty, které lze u účetní jednotky předvídat.

V rámci IFRS je problematika snížení hodnoty aktiv řešena v IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Výklad podán v rámci CUS 010 - Zvláštní operace s pohledávkami.

Oceňování v účetních jednotkách je ve většině případů založeno na historických cenách. Korekce historických cen je umožněna při jejich trvalém snížení formou **odpisů**, při dočasném snížení formou **opravných položek**. Účetní opravné položky je vzhledem k zásadě opatrnosti nezbytné vytvořit vždy, vznikne-li dočasný rozdíl mezi tržní hodnotou a účetní hodnotou aktiva, v případě pohledávky, pokud vznikne pochybnost o jejím splacení, pokud nedošlo k plnění v době splatnosti.

Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění v účetnictví prokázaném na podkladě údajů inventarizace majetku v souladu s ustanovením § 26 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tyto položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru.

V případě trvalého snížení ocenění majetku se vyúčtuje snížení na vrub nákladů (např. odpis pohledávky na základě soudního rozhodnutí o jejím vyrovnání v rámci

insolvenčního řízení), popřípadě se u nehmotného a hmotného majetku provede mimořádný odpis a upraví se odpisový plán účetní jednotky.

Opravné položky se vždy musí týkat konkrétního aktiva, proto mají vždy individuální charakter. Nelze je stanovit na celý majetek globálně. Vždy představují snížení hodnoty majetku, nikoliv jeho zvýšení.

Tvorba opravných položek se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace a při ní zjištěném snížení ocenění majetku v případech, kdy takto zjištěná hodnota je nižší, než cena majetku zachycená v účetnictví na příslušných majetkových účtech. Opravné položky se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše.

Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek. Pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravné položky.

Tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku je zakázáno. V případě, že se při inventarizaci závazků zjistí, že jejich částka je vyšší než jejich výše vykazovaná v účetnictví, nevytváří se opravné položky, ale zvýšení se zaúčtuje přímo na účtu závazků souvstažně se zápisem na vrub příslušného účtu nákladů.

Způsob účtování opravných položek podrobně řeší ČÚS 019, je probrán způsob účtování tvorby opravných položek na vrub nákladů a zúčtování, resp. rozpouštění opravných položek ve prospěch nákladů. Kromě tvorby a zúčtování opravných položek na vrub a ve prospěch provozních a finančních nákladů je možná v mimořádných případech tvorba a zúčtování opravných položek na vrub a ve prospěch mimořádných nákladů.

V případě, že dojde k prodeji majetku, u něhož byla vytvořena opravná položka, je potřeba opravnou položku zrušit. Totéž se vztahuje i na jiné případy, o kterých ČÚS nepojednává, např. zanikne titul k němuž byla vytvořena opravná položka, např. odpis pohledávky nebo její úhrada.

V rámci IFRS je problematika snížení hodnoty aktiv řešena v IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Výklad podán v rámci CUS 010 - Zvláštní operace s pohledávkami.

2.1.1 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému majetku je nutno tvořit u dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku, jehož užitná hodnota zjištěna např. inventarizací je výrazně nižší než jeho ocenění v účetnictví a to po odečtení oprávek

k tomuto dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku a toto snížení nelze považovat za definitivní.

Tvorba opravných položek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku se účtuje na vrub účtů 559 – Tvorba opravných položek, resp. 558 – Tvorba zákonných opravných položek a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 09x, dle charakteru opravné položky (účetní, daňová - zákonná) a charakteru dlouhodobého majetku.

Zrušení opravných položek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku se účtuje ve prospěch účtu 558, resp. 559 na vrub příslušných účtů účtové skupiny 09x, dle charakteru dlouhodobého majetku.

Do kategorie dlouhodobého majetku patří i finanční majetek, ke kterému za výše uvedených podmínek lze opravné položky také tvořit. Zde se tvorba opravných položek promítá v účtové skupině 57x a 09x.

Postup účtování opravných položek k dlouhodobému majetku lze znázornit takto:

Opravné položky k dlouhodobému majetku	MD	D
Tvorba opravných položek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku	55x	09x
Zúčtování opravných položek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku	09x	55x
Tvorba opravných položek k dlouhodobému finančnímu majetku	57x	09x
Zúčtování opravných položek k dlouhodobému finančnímu majetku	09x	57x

2.1.2 Opravné položky k zásobám

Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena (snížená o náklady s prodejem) je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se musí ocenit v účetnictví touto nižší cenou formou opravné položky.

Tvorba opravných položek k zásobám se účtuje na vrub účtů v účtové skupině 55x – Tvorba opravných položek a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám.

Zúčtování opravných položek k zásobám se účtuje ve prospěch účtů v účtové skupině 55x a na vrub příslušných účtů účtové skupiny 19x, dle konkrétního druhu zásob.

Postup účtování opravných položek k zásobám lze znázornit takto:

Opravné položky k zásobám	MD	D
Tvorba opravných položek k zásobám	55x	19x
Zúčtování opravných položek k zásobám	19x	55x

2.1.3 Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Ke krátkodobému finančnímu majetku se opravné položky tvoří v případech, že dojde k poklesu tržních cen tohoto majetku v členění podle druhu cenných papírů, které tento majetek tvoří.

Opravné položky k tomuto druhu majetku se vedou na účtech v účtové skupině 29x a v nákladech účetní jednotky se vykazují v účtové skupině 57x. Tvorba opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku se účtuje na vrub v účtové skupině 57x a ve prospěch účtů v účtové skupině 29x.

Zúčtování opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku se účtuje na vrub účtů v účtové skupině 29x a ve prospěch účtů v účtové skupině 57x.

Postup účtování opravných položek k zásobám lze znázornit takto:

Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	MD	D
Tvorba opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku	57x	29x
Zúčtování opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku	29x	57x

2.1.4 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám vytvářejí účetní jednotky u pohledávek, které představují riziko, že nebudou dlužníkem plně nebo částečně zaplacený a u pohledávek vůči dlužníkům, s nimiž se vede spor o jejich uznání nebo zaplacení.

Je vhodné, aby v účetních jednotkách bylo stanoveno pravidlo pro přípravu dat k v evidenci pohledávek tak, aby bylo možno zhodnotit stav pohledávek k datu řádné účetní závěrky komplexně, tedy ne pouze z hlediska tvorby opravných položek.

Inventarizace a kontrola stavu pohledávek pro potřebu řádné účetní závěrky by měla zahrnovat tyto kategorie:

- pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení (dle § 8 zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů);
- pohledávky splatné po 31. 12. 1994 (dle § 8a zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů);
- pohledávky splatné do 31. 12. 1994 v návaznosti na zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů čl. V zákona č. 149/1995 Sb. přechodných ustanovení k čl. I. odst. 1;
- pohledávky z titulu ručení za celní dluhu (dle § 8b zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů);
- všechny pohledávky, které byly postoupeny a proúčtovány v průběhu běžného roku
- všechny pohledávky, které byly nabyty postoupením v průběhu běžného roku a proúčtovány (v návaznosti na § 24 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů);
- všechny pohledávky, které byly odepsané v návaznosti na § 24 odst. 1 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Účetní jednotka má možnost si stanovit i další kritéria pro sledování pohledávek, zde se však budu zabývat pouze výše uvedenými kategoriemi.

Výše opravné položky k pohledávce, ať už vytvářená dle zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů nebo nad rámec tohoto zákona nikdy nesmí přesáhnout výši pohledávky, k níž je opravná položka tvořena.

V případech, kdy bude opravná položka k pohledávce vytvořena ve výši 100 % hodnoty nepromlčené pohledávky, může být tato pohledávka odepsána a opravná položka

k ní zrušena, s výjimkou pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Odepsaná pohledávka se dále sleduje na podrozvahových účtech s výjimkou těch pohledávek, u kterých došlo k jejich zániku. Přijatá úhrada pohledávky, která byla odepsaná se vyúčtuje jako výnos a zachytí se na podrozvahových účtech.

Účtování opravných položek k pohledávkám se provádí na účtech v účtové skupině 39x. Tvorba opravných položek k pohledávkám se účtuje na vrub účtů 559 – Tvorba opravných položek, resp. 558 – Tvorba zákonných opravných položek a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 39x, dle charakteru opravné položky (účetní, daňová - zákonná).

Zrušení opravných položek k pohledávkám se účtuje ve prospěch účtu 558, resp. 559 na vrub příslušných účtů účtové skupiny 39x.

Postup účtování opravných položek k dlouhodobému majetku lze znázornit takto:

Opravné položky k pohledávkám	MD	D
Tvorba opravných položek k pohledávkám	55x	391
Zúčtování opravných položek k pohledávkám	391	55x
Odpis pohledávky se 100 % opravnou položkou	546	31x
Zúčtování opravné položky k odepsané pohledávce	391	55x
Podrozvahová evidence odepsané pohledávky	75x	7xx
Přijatá úhrada odepsané pohledávky	221	646
Vyřazení uhrazené pohledávky z podrozvahové evidence	7xx	75x

Nutnost tvorby opravných položek, případně jejich výše a odůvodněnost se zjišťuje při inventarizaci. Jejím úkolem je nejen ověřit, zda je inventarizovaná položka vykazovaná ve správné výši, ale také zda je její ocenění v souladu se zákonem o účetnictví.

2.2 Rezervy

Tvorbu rezerv upravuje zákon o účetnictví v § 25 odst. 2 a v § 26 odst. 3, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví v § 16 - rezervy, § 26 – změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období, § 31 – změna stavu rezerv a opravných položek ve

finanční oblasti, § 57 – postup tvorby a použití rezerv. Podrobněji se metodikou účtování zabývá ČÚS č. 004 – Rezervy. Standard sjednocuje chápání podstaty rezerv, způsoby jejich uznávání a postupy jejich účtování v účetnictví podnikatelů. Rezervy klasifikujeme dle položek bilance takto:

- rezervy podle zvláštních předpisů;
- rezervy na důchody a podobné závazky;
- rezerva na daň z příjmů;
- ostatní rezervy.

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých známe účel, je předpoklad vzniku konkrétní události (např. plánovaná oprava hmotného majetku), ale neznáme přesnou částku nebo období, ve kterém tyto skutečnosti nastanou.

Tvorba rezerv může být zákonná nebo daná vnitřními pravidly účetní jednotky. Tvorbu zákonných rezerv upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů.

Tzv. zákonné rezervy lze tvořit u účetních jednotek, které jsou podnikateli dle § 7, § 9, § 10 výše uvedeného zákona. Jednotlivé paragrafy zákona definují, jaký druh rezervy lze tvořit.

§ 7 definuje tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku – tato rezerva je praxi nejvíce využívána a pokud nedojde ke změně zákonů, tak s účinností od 1. 1. 2008 bude možno tvořit i rezervu na opravu osobního automobilu, protože došlo ke změně zařazení tohoto hmotného majetku zrušením odpisové skupiny 1a do odpisové skupiny 2 s dobou odpisování 5 let, což je zákonná podmínka pro tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku.

§ 9 definuje tvorbu rezervy na pěstební činnost – tato rezerva se tvoří pouze pro obnovu lesa, takže se zaměřuje na úzkou skupinu účetních jednotek

§ 10 definuje tvorbu ostatních rezerv – odst. 1 stanoví tvorbu rezervy na odbahnění rybníka a odst. 2 stanoví uznání rezervy finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezerva na vypořádání důlních škod, a rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že jde o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tvorba těchto rezerv se také dotýká malého množství účetních jednotek.

Zároveň zákon o rezervách v § 10a stanoví, že peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených dle § 9 a § 10 musí být uloženy na samostatném účtu v bance se sídlem na území České republiky, event. u rezerv tvořených v dle § 10 odst. 2 je možno se

souhlasem příslušného úřadu (báňský úřad, krajský úřad) mít peněžní prostředky uloženy na samostatném účtu na území jiného členského státu Evropské unie.

§ 8c definuje tvorbu opravných položek, které nejsou tvořeny podle předcházejících paragrafů.

Oblast rezerv je nezbytné v účetní jednotce upravit vnitřním předpisem, který musí obsahovat jmenovitě jednotlivé tituly rezerv, způsob stanovení výše rezerv, jakož i časový harmonogram tvorby a použití rezerv.

2.2.1 Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů

Jak již bylo výše uvedeno, rezervy se člení na ty, jejichž tvorba a použití je stanovena zvláštním zákonem a zohledněna ZDP – ty jsou označovány jako zákonné rezervy. Rezervy, o kterých se účtuje s použitím účtu 552 se považují dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP za tzv. zákonné rezervy daňově uznatelné.

Nejvyužívanější rezervou je tvorba rezervy dle § 7 zákona o rezervách – na opravu hmotného majetku. Tuto lze vytvářet v souladu s § 7 zákona o rezervách pouze k hmotnému majetku, jehož doba odpisování stanovená ZDP je pět a více let. Z toho vyplývá, že zákonnou rezervu nelze tvořit k majetku v odpisové skupině 1. Rezervu smí vytvářet obecně vlastník, a od 1. 1. 2006 i nájemce hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, pokud je k opravám písemně smluvně zavázán.

Rezervu nelze tvořit na technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP ani na každoroční pravidelné opravy. S účinností od 1. 1. 2004 platí, že rezervu na opravu nelze vytvářet k hmotnému majetku, k němuž má vlastnické právo poplatník v konkursním a vyrovnacím řízení. Tzn., že pokud nájemce podniku řádně a v souladu s nájemní smlouvou tvoří rezervu na opravu, a vlastník se dostane do konkursu, musí nájemce podniku vytvořenou rezervu zrušit.

Rezerva se nevytváří v těchto případech:

- hmotný majetek je určen k likvidaci,
- hmotný majetek u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok,
- hmotný majetek k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu.

V započaté tvorbě rezervy může pokračovat nájemce podniku, který se v průběhu tvorby rezervy stal vlastníkem předmětného hmotného majetku.

Rezerva musí být tvořena minimálně 2 zdaňovací období. Maximální doba tvorby rezervy záleží na zařazení daného majetku do odpisové skupiny a je zobrazena v následující tabulce. Do počtu období se zahrne i období, kdy je zahájena tvorba rezervy, ale nezahrne se období, kdy bude zahájena oprava.

Maximální počet období, po které může účetní jednotka tvořit zákonnou rezervu je uveden v následující tabulce:

Odpisová skupina	Maximální počet období tvorby rezervy
2.	3 roky
3.	6 let
4.	8 let
5. a 6.	10 let

V případě, že oprava nebude zahájena nejpozději o zdaňovací období později, než byla původně plánována, musí být v tomto období také zrušena.

Pokud bude oprava zahájena a rezerva nebude vyčerpána na konci období následujícím po období zahájení opravy, musí být zbytek rezervy zrušen.

V případě, že účetní jednotky začne s opravou dříve, než původně bylo plánováno, nesní rezervu tomto a dalších obdobích tvořit. Pokud ji již tvořil, musí účetní zápis stornovat.

Výše tvorby rezervy se stanoví jako podíl plánovaných nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, kdy bude rezerva tvořena. Pokud je osoba plátcem DPH, počítá pochopitelně plánované náklady na opravu bez DPH.

U movitých věcí lze stanovit rezervu v závislosti na produkci. V tom případě se výše tvorby rezervy ve zdaňovacím období určí jako

$$\frac{\text{celkové náklady na opravu} \times \text{skutečná produkce}}{\text{plánovaná produkce}}$$

Jestliže účetní jednotka zjistí změnu skutečností, které mají vliv na výši rezervy, musí počínaje daným obdobím provést úpravu výše rezervy. Skutečnosti, které ho k tomu vedly musí prokázat.

Plátce DPH vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez DPH.

Tvorba rezervy je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena. V případě, že peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období nebudou převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší v následujícím zdaňovacím období.

2.2.2 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

Rezervy jsou obecně vytvářeny tehdy, je-li v budoucnu očekáván velký a zpravidla jednorázový výdaj, který by nepříznivě ovlivnil průběh hospodaření účetní jednotky. Jde o dlouhodobé zdroje krytí, které zrovnoměňují zatěžování nákladů. Jejich podstata se blíží výdajům příštích období.

Z účetního hlediska všechny rezervy, které nejsou rezervami zákonnými ve smyslu náplně účtu 552, se považují za ostatní rezervy. V praxi se používá pro účtování těchto rezerv účet 554. Tyto rezervy jsou v rozhodovací pravomoci účetní jednotky, ale nikdy se u tvorby ostatních nejedná o výdaj na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

Ostatní rezervy jsou pouze účetními náklady, které z pohledu daně z příjmů musí být upraveny v daňovém přiznání. Tvoří tzv. připočitatelnou položkou k výsledku hospodaření při zjišťování základu daně.

Rezervy jsou charakteristické tím, že je znám pouze jeden parametr – účel jejich tvorby. Nejčastěji tvořenými ostatními rezervami jsou rezervy na:

- opravy majetku nad rámec zákona o rezervách,
- smluvní pokuty a penále,

- podnikatelská rizika a ztráty,
- záruční opravy,
- rizika nekrytá pojištěním.

Postup účtování rezerv jak zákonných, tak ostatních lze znázornit takto:

Tvorba rezerv	MD	D
Tvorba rezervy na vrub provozních nákladů v případě, že se rezerva týká provozní činnosti	55x	45x
Tvorba rezervy na vrub finančních nákladů v případě, že se rezerva týká finanční činnosti	57x	45x
Tvorba rezervy na vrub mimořádných nákladů v případě, že se rezerva týká mimořádné činnosti	58x	45x
Tvorba rezervy na daň z příjmů v případě, že účetní jednotka uzavírá účetní knihy před zpracováním daňového přiznání	59x	45x

2.3 Časové rozlišení

Účtování nákladů a výnosů se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále je upraveno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., a ČÚS č. 017. Zde je podrobně vymezen postup při účtování nákladů a výnosů do období, s nimiž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

Pro dodržení této zásady se v účetnictví používají účty časového rozlišení. Podstatné pro stanovení časového rozlišení je stanovení dne uskutečnění účetního případu. Den uskutečnění účetního případu je den, e kterém dojde ke splnění dodávky, při převodu nemovitosti je to den nabytí účinnosti smlouvy, úhradě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku pokladní hotovosti, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zvláštních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě má účetní jednotka potřebné doklady, které tyto skutečnosti dokumentují.

Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišení:

Náklady a výnosy zachycují účetní jednotky v účtové skupině 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv podle těchto zásad:

- a) náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí;
- b) opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají. Jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy;
- c) náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku;
- d) náklady a výdaje, které se týkají budoucích období – tyto je potřeba časově rozlišit ve formě:
 - nákladů příštích období;
 - výdajů příštích období;
- e) výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období – tyto je potřeba časově rozlišit ve formě:
 - výnosů příštích období;
 - příjmů příštích období.

Hledisko pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (tj. věcné vymezení), výše v peněžních jednotkách (Kč) a období, ke kterému se vážou – dvě nebo více období jdoucí za sebou. Časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody.

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Náklady a výdaje, výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období se musí časově rozlišit.

Příklad běžně používaných účtů pro účtování časového rozlišení nákladů a výnosů (Vyhláška stanoví pouze směrnou účtovou osnovu na skupiny, zde skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv).

Účet 381 – Náklady příštích období – zde se účtují výdaje běžného účetního období, které se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5. Například náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání, nájemné placené předem, předplatné, zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí.

Účet 382 – Komplexní náklady příštích období - zde se účtují náklady a výdaje příštích období, které se sledují ve vztahu k danému účelu, např. náklady na přípravu a záběh výkonů, náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení (na skladování); zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí, nejpozději však do čtyř let od zaúčtování do nákladů s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.

Účet 383 – Výdaje příštích období – zde se vyúčtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně dosud nebyl uskutečněn. Lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Zde se účtuje např. nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku.

Účet 384 - Výnosy příštích období – zde se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, např. nájemné přijaté předem. účtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým věcně souvisí.

Účet 385 - Příjmy příštích období – zde se účtují příjmy příštích období, to jsou částky účetní jednotkou nepřijaté (neinkasované) ke dni uzavírání účetních knih, které časově a věcně souvisí s výkony běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek.

Do časového rozlišování v širším pojetí lze zahrnout dohadné položky aktivní (účet 388) a pasivní (účet 389). U těchto položek většinou neznáme současně všechny tři nutné skutečnosti pro časové rozlišení, tzn. obvykle známe účel, ale neznáme přesně částku či období čerpání.

Při stanovení hodnotové výše dohadné položky se vychází z dostupných skutečností (např. smlouvy, dohody, obvyklé ceny, předešlé dodávky apod.).

Účet 388 - Dohadné účty aktivní – zde se účtují se zde průběžně dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek patří do daného účetního období. Účtuje se zde např. pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem i výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad poplatků z licenci nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků.

Výše uvedené případy se vyúčtují se souvztažným zápisem ve prospěch účtů 648 – Ostatní provozní výnosy, 662 – Úroky, 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Účet 389 – Dohadné položky pasivní – zde s účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Jedná se zde například o nevyfakturované dodávky, nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování je chybné a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kde není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 56 – Finanční náklady a příslušného účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, popřípadě na vrub příslušného účtu majetku, respektive nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce. Účtuje se zde i poměrná část silniční daně, pokud účetní jednotka používá hospodářský rok.

3. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Růst nadnárodních společností, nové informační technologie a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu vyvolávají potřebu nadnárodních, celosvětově platných a uznávaných účetních norem. Těmto požadavkům odpovídají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards).

Původní označení bylo IAS – International Accounting Standards. Aby byla zdůrazněna skutečnost, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví (nikoli o standardizaci účtování), bylo označení celého souboru IAS změněno na IFRS. Jednotlivé standardy (IAS 1 až IAS 41) zůstávají v platnosti a nesou nadále označení IAS až do doby jejich novelizace či zrušení. Nové a aktualizované standardy budou vydávány pod označením IFRS.

Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví **obsahuje:**

- Úvod, který definuje účel IFRS, řídící orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) a jeho pracovní program.
- Předmluva k výkladu standardů.
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů.

- Účetní standardy (IAS/IFRS).
- Interpretace standardů (SIC/IFRIC).

Ve Spojených státech amerických (USA) regulace se regulace účetnictví řídí nejucelenějším a nepropracovanějším souborem požadavků na obsah formu a zveřejnění účetních výkazů. První pověření pro tvorbu takových zásad obdržela americká Securities and Exchange Commission (SEC) v roce 1934. Konkrétní práce na tomto souboru pravidel byly delegovány na soukromou profesní organizaci Financial Accounting Standards Board (FASB). Výsledkem jsou Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), které podrobně upravují jednotlivé dílčí oblasti účetnictví. V současnosti existuje více než 145 standardů. Tyto standardy však nelze použít s mezinárodní platností.

Od roku 2007 se dokončuje I. etapa konvergenčního projektu IASB – FASB, proběhla zásadní novela IAS 1, vydány nové IFS a IFRIC, včetně novelizace stávajících IAS. Současný výsledek této konvergence je, že účetní jednotky, které postupují v souladu s IFRS a vstupují na burzu v New Yorku nemusí sestavovat formulář 20 F a postačí závěrka dle IFRS.

V roce 2011 se má rozhodnout, zda od r. 2014 budou platit i ve Spojených státech amerických. Z toho vyplývá, že vývoj IFRS se bude vyvíjet směrem k US GAAP.

Evropská unie reguluje účetnictví členských zemí EU 4. direktivou, která upravuje výkazy od r. 1978, 7. direktivou – úprava konsolidace od r. 1983 a 8. direktivou – auditori, od r. 1984. Jsou zde vydávány a platné Mezinárodními účetními standardy (MÚS). Tímto se rozumí „International Accounting Standards“ (IAS) a „International Financial Reporting Standards“ (IFRS), které nahradily IAS a v současnosti se vydávají pouze IFRS. Dále se pod pojmem MÚS rozumí související interpretace (interpretace SIC a IFRIC), následné změny těchto standardů a souvisejících interpretací, budoucí standardy a související interpretace, které vydá anebo schválí International Accounting Standards Board (IASB).

Tyto direktivy EU, které jsou závazné pro všechny členské státy v tom smyslu, že každá země musí zapracovat směrnice do svého národního zákonodárství.

Největší překážkou pro srovnatelnost účetních výkazů mezi jednotlivými zeměmi EU je to, že směrnice nemají charakter mezinárodního práva. Realizují se prostřednictvím příslušné národní právní úpravy členského státu. Tím se do účetního výkaznictví jednotlivých členských zemí promítají specifika, která vyplývají z jejich

odlišného ekonomického a právního prostředí.

Z poměrně dlouhé řady dosud vypracovaných směrnic se harmonizace účetnictví týká:

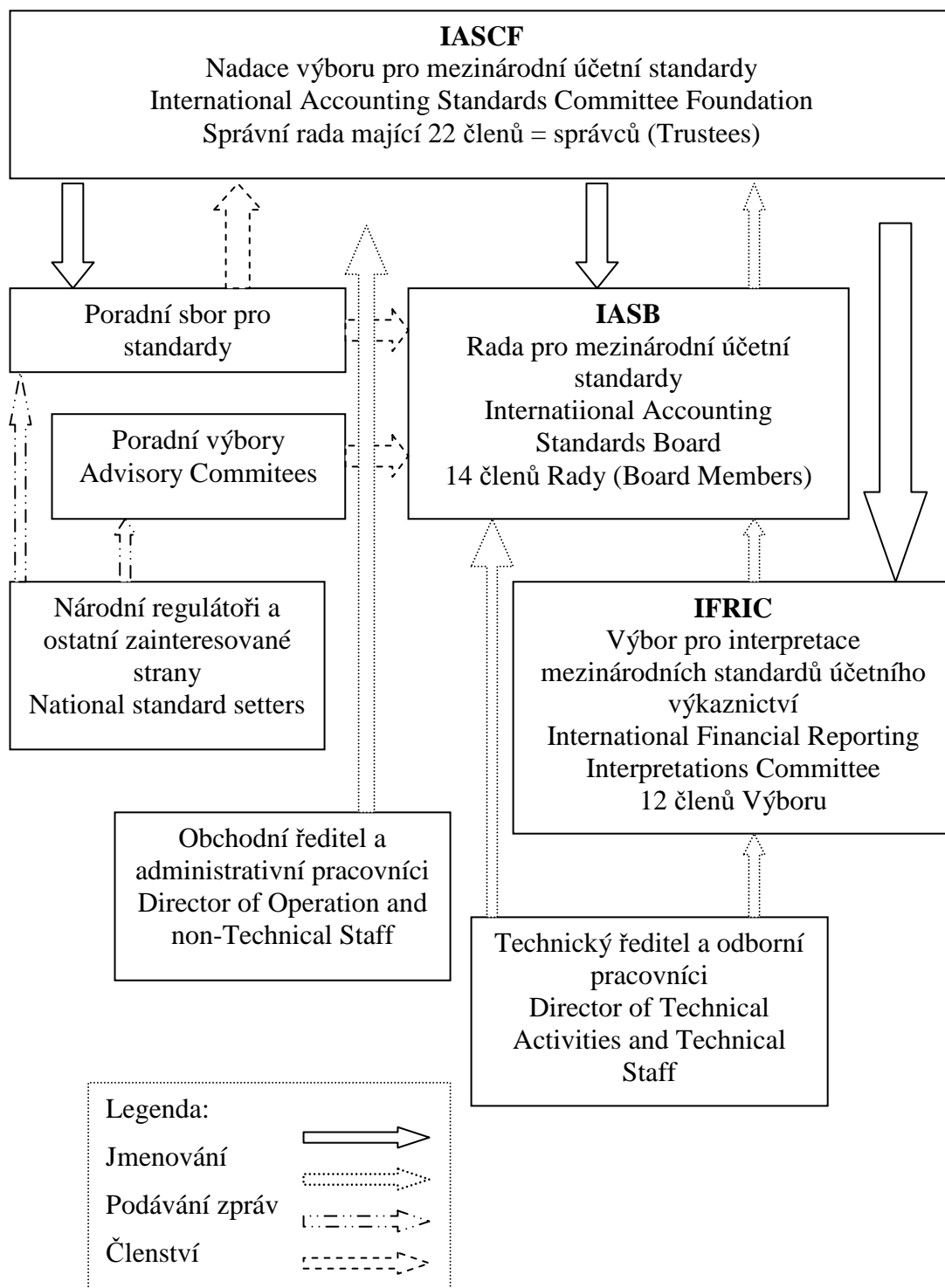
- **čtvrtá direktiva EU**, jejímž cílem je srovnatelnost účetních závěrek kapitálových společností,
- **sedmá direktiva EU** se týká účetních výkazů určitého seskupení podniků (skupiny podniků), jež má charakter koncernu, holdingu apod.,
- **osmá direktiva EU** pojednává o různých aspektech kvalifikace, jíž musí profesionál dosáhnout k tomu, aby mohl být autorizován k legálnímu ověřování účetních výkazů – k provádění auditu.

Tyto tři harmonizační proudy nestojí odděleně, ale navzájem se ovlivňují. IAS/IFRS bylo oficiálně přijato do účetního výkaznictví podniků, kótovaných na burzách EU a dochází ke zajišťování srovnatelnosti účetních výkazů také ostatních podniků, jež se řídí 4. a 7. směrnicí EU, s účetními výkazy sestavenými ve shodě s IFRS.

Od roku 2007 se dokončuje I. etapa konvergenčního projektu IASB – FASB, proběhla zásadní novela IAS 1, vydány nové IFS a IFRIC, včetně novelizace stávajících IAS. Současný výsledek této konvergence je, že účetní jednotky, které postupují v souladu s IFRS a vstupují na burzu v New Yorku nemusí sestavovat formulář 20 F a postačí závěrka dle IFRS.

V roce 2011 se má rozhodnout, zda od r. 2014 budou platit i ve Spojených státech amerických. Z toho vyplývá, že vývoj IFRS se bude vyvíjet směrem k US GAAP.

Aktuální struktura IASCF



3.1 Koncepční rámec IAS

Koncepční rámec je pomoc při pochopení principů, na kterých jsou IAS budovány, a to pro:

- tvůrce standardů;
- předkladatele účetních závěrek;
- uživatele účetních výkazů;
- veřejnost.

Cílem koncepčního rámce je poskytování informací pro ekonomická rozhodnutí (posouzení finanční pozice, jejich změn a výkonnosti pro uživatele účetní závěrky – investory, zaměstnance, banky dodavatele, zákazníky, vládu, veřejnost apod.

Koncepční rámec není účetním standardem, nedefinuje tedy konkrétní účetní postupy, ale představuje ucelený teoretický základ. Primárně se vztahuje na vykazování a účetní závěrku. Obsahuje principy, které poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a pro případy, kdy při přípravě účetních závěrek nejsou k dispozici konkrétní pravidla. Jsou v něm vymezeny základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky:

- **akruální princip** (Accrual Concept) - hospodářské operace jsou zachyceny do období, se kterým časově a věcně souvisejí, nikoliv v době, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků;
- **předpoklad neomezeného trvání podniku** (Going Concern Assumption) - při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů je třeba vycházet z předpokladu, že podnik bude ve svých aktivitách nadále pokračovat[18]; pokud existuje předpoklad nebo záměr likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah činnosti podniku, musí být účetní závěrka zpracována na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.

V Koncepčním rámci jsou rovněž vymezeny kvalitativní vlastnosti účetních informací:

- **Srozumitelnost** = prezentace účetních informací bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře.
- **Relevance** = povaha a věcný obsahem informace. Někdy sama povaha informace je postačující pro její podstatnost. Jindy závažnost věcného

obsahu závisí na velikosti vykazované položky. Informace je relevantní, pokud by její opomenutí nebo zkreslení vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů.

- **Významnost** = co může způsobit opomenutí informace nebo chybné uvedení. Pokud může informace ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů je významná. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout.
- **Spolehlivost** = neobsahuje věcné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost. Pro spolehlivost jsou důležité následující předpoklady:
 - důvěryhodné zobrazení - informace musí pravdivě a věrně zobrazovat transakce a ostatní události,
 - převaha obsahu nad formou - je nezbytné brát v úvahu obsah a ekonomickou realitu a nikoliv pouze právní formu (obsah není vždy v souladu s tím, jak se jeví v právní formě),
 - nestrannost - účetní závěrka není nestranná, pokud výběrem nebo uváděním informací ovlivňuje rozhodování nebo úsudek tak, aby se dosáhlo předem stanoveného výsledku nebo závěru,
 - opatrnost - opatrností se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování, které je třeba provádět při odhadech v nejistých podmínkách (aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat, závazky a náklady se nesmí podhodnocovat),
 - úplnost - pro hodnocení významnosti je důležitá relace významnosti informace a náklady na její získání; pro dodržení úplnosti nesmí opomenutí nebo neposkytnutí informace vést ke skutečnosti, že by způsobila, že informace účetní závěrky budou matoucí nebo klamné.
- **Srovnatelnost** = stejné hospodářské operace uskutečňované v různých podnicích jsou zachycovány shodně.

- **Pravdivý a věrný obraz** = respektuje základní kvalitativní charakteristiky účetních informací a příslušných standardů za účelem docílení pravdivého a věrného zobrazení.

Pokud pro danou oblast neexistuje konkrétní standard nebo interpretace, je ponecháno řešení na vedení podniku. Musí být vzato v úvahu ustanovení standardu a interpretace, který se zabývá podobnou problematikou, koncepční rámec IFRS, pravidla stanovená jinými orgány, které vydávají podobné účetní standardy např. FASB (pro US GAAP), účetní literatura a zavedené praktiky v oboru.

V rámci I. etapy konvergenčního projektu sbližování IFRS a US GAAP je jedním z bodů plánu práce na novelizaci koncepčního rámce IAS.

3.2 Názvosloví IFRS

Název	Popis
Aktiva	Ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností. Očekává se budoucí ekonomický prospěch spolehlivě měřitelný
Závazky	Současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností. Vypořádání povede k odčerpání aktiv. Jsou spolehlivě měřitelná.
Vlastní kapitál	Zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.
Výkonnost podniku	Pro hodnocení výkonnosti podniku je využíváno kategorie zisku. K vyjádření zisku slouží náklady a výnosy.
Výnosy	Přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, které jsou odlišné od jeho zvýšení příspěvky vlastníků.
Náklady	Poklesy ekonomických užitků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu, které jsou odlišné od rozdělení vlastního kapitálu vlastníkům. Zahrnují náklady z běžné činnosti podniku, ale i ztráty, které nesouvisí s běžnou činností podniku (např. nerealizované ztráty)

3.3 IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Standard je určen ke zvýšení relevance a spolehlivosti účetních závěrek účetní jednotky. Cílem je zajistit srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné účetní jednotky za předchozí období a s účetními závěrkami jiných účetních jednotek. Standard stanovuje kriteria výběru a změn účetních pravidel a účetních postupů, změn v účetních odhadech a opravy chyb.

Ve standardu jsou použity následující pojmy s přesně stanoveným významem:

Účetní pravidla jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté účetní jednotkou pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.

Změny v účetním odhadu představují úpravu účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické úpravy spotřeby aktiva, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky. Změny v účetním odhadu jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje, proto nejsou opravami chyb.

Chyby minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací, které:

- byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání, a
- u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek.

Chyby minulých období mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, chybné interpretace skutečností, podvodu nebo přehlédnutí.

Retrospektivní aplikace je aplikace nového účetního pravidla na události a transakce tak, jako by bylo toto pravidlo používáno vždy.

Retrospektivní přepočítání představuje opravu vykazování, oceňování nebo zveřejňování částek prvků účetní závěrky tak, jako kdyby k chybě v předchozím období vůbec nedošlo. Podle používané metody retrospektivní aplikace:

- výsledek v období změny neobsahuje dopady změn v účetních pravidlech a opravy chyb, které se vztahují k předchozím obdobím,

- informace týkající se minulých období jsou srovnatelné s informacemi období běžného.

Chyby minulých období se neopakují ve srovnávacích informacích prezentovaných za minulá období.

Neproveditelný: aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí.

Prospektivní aplikace: změny v účetním pravidlech a vykazání dopadu změny v účetním odhadu znamená:

- aplikaci nového účetního pravidla na transakce, jiné události a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla,
- vykazání dopadu změny na účetní odhady v běžném a budoucích obdobích ovlivněných změnou.

Účetní politiky představují principy, východiska pravidla a postupy, které jsou využívány účetní jednotkou při zachycování transakcí a zveřejňování účetních výkazů.

IAS 8 prikazuje použití odpovídajících standardů a interpretací pro zachycování konkrétních transakcí nebo jiných událostí. Pouze účetní závěrky sestavené v souladu se standardy a interpretacemi obsahují relevantní a spolehlivé informace. Standard řeší také situace, kdy pro příslušnou transakci nebo událost neexistuje úprava prostřednictvím standardu nebo interpretace. V takovém případě použije účetní jednotka ustanovení standardů, které řeší podobné a související otázky, definice a kritéria vykazování vyplývající z Koncepčního rámce. Pokud nevyplývají tyto postupy z IAS/IFRS, může účetní jednotka použít rozhodnutí či prohlášení ostatních tvůrců standardů (např. US GAAP), které používají obdobné konceptní rámce. V souladu s IAS 8 musejí být transakce nebo jiné události zachyceny konzistentně. Pro zachycení podobných operací musí být použita stejná pravidla, pokud konkrétní standard nepřipouští klasifikaci položek, pro kterou mohou být použita odlišná pravidla.

3.3.1 Změny v účetních pravidlech

Účetní jednotka může změnit účetní pravidlo pouze v následujících případech:

- Změna je vyžadována standardem nebo interpretací (například od 1. 1. 2009 změna v IAS 23 - Výpůjční náklady - zrušeno základní řešení) a účetní

jednotka se řídí při zachycení důsledků změn přechodnými ustanoveními příslušného standardu. Pouze v případě, že příslušný standard takové ustanovení neobsahuje postupuje účetní jednotka v souladu s IAS 8, tedy uplatňuje příslušnou změnu retrospektivně.

- Změna přinese spolehlivější a relevantnější informace o dopadech příslušných transakcí (výjimku představuje například aplikace IAS 16, IAS 38 nebo IAS 40 při přeceňování na reálnou hodnotu, která je změnou metody, kdy je postupováno v souladu s těmito standardy), v takovém případě vyžaduje IAS 8 retrospektivní aplikaci.

Při retrospektivní aplikaci pravidel musí účetní jednotka upravit počáteční zůstatky všech dotčených položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo používáno vždy. Výjimkou jsou pouze případy, kdy je neproveditelné určení dopadu změn na konkrétní období nebo kumulativní dopad změny. Účetní jednotka tak použije nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejzazšího období, kdy je retrospektivní aplikace proveditelná. Tímto obdobím může být i běžné období.

V případě, že není možné aplikovat nové účetní pravidlo ani k počátku běžného účetního období, účetní jednotka použije pravidlo od prvního možného data. Veškeré okolnosti změny v účetní politice a související částky společnost zveřejní v příloze.

Změny nastávají ze dvou důvodů:

1. Změna dle IFRS, která je v souladu s IFRS vyžaduje zveřejnit následující informace:

- název standardu nebo interpretace, který vyvolal změnu účetního pravidla;
- informace, zda změna bylo provedena v souladu s přechodnými ustanoveními příslušného standardu;
- podstatu změny účetního pravidla;
- přechodná ustanovení, pokud existují;
- přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období, pokud existují;
- u běžného účetního období a u všech předchozích vykazovaných období částku úprav pro jednotlivé řádkové položky účetní závěrky, kterých se

změna dotkla, a v případě, že se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 - Zisk na akcii, se vyžaduje zveřejnění dopadu na základní a zředěný zisk na akcii;

- částku úprav, která se vztahuje k předcházejícím obdobím v proveditelném rozsahu;
- pokud je retrospektivní aplikace standardu neproveditelná, je nutno zveřejnit důvody, které vedly k uvedenému stavu, a od kdy je příslušná změna aplikována.

2. Změny provedené na základě rozhodnutí účetní jednotky (dobrovolná aplikace):

- podstatu změny účetního pravidla;
- důvody, proč změna poskytuje spolehlivější a relevantnější informace;
- u běžného účetního období a u všech předchozích vykazovaných období částku úprav pro jednotlivé řádkové položky účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a v případě, že se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 - Zisk na akcii, se vyžaduje zveřejnění dopadu na základní a zředěný zisk na akcii;
- částku úprav, která se vztahuje k předcházejícím obdobím v proveditelném rozsahu;
- pokud je retrospektivní aplikace standardu neproveditelná, je nutno zveřejnit důvody, které vedly k uvedenému stavu, a od kdy je příslušná změna aplikována.

V případech, kdy jsou vydány nebo novelizovány standardy nebo aplikace, ale nejsou dosud platné, je účetní jednotka povinna zveřejnit tuto skutečnost, a také odhadnutelné informace o dopadu aplikace změny účetních pravidel na účetní závěrku v období první aplikace.

V české právní úpravě je důsledek změn účetních politik vykazován v mimořádné oblasti činnosti účetní jednotky, narozdíl od IFRS, kde dochází k retrospektivní aplikaci metod. Dopady retrospektivní aplikace jsou vykázaný jako nerozdělený zisk nebo ztráty. V české právní úpravě je jako změna nerozděleného zisku vykázan pouze důsledek prvního účtování o odložené dani z příjmů.

3.3.2 Změny v účetních odhadech

V praxi existuje řada položek, u kterých nemohou být v důsledku nejistoty vyjádřeny hodnoty přesně, ale mohou být pouze odhadnuty. Jedná se například o odhad nedobytných pohledávek, zastaralosti zásob, reálné hodnoty finančních aktiv nebo finančních závazků, doby životnosti odpisovaných aktiv, odhad zůstatkové hodnoty aktiv při jejich vyřazení. Odhady hodnot vycházejí z posledních dostupných informací. Tyto informace se mohou v průběhu času měnit a zpřesňovat, proto se nejedná v případě změn v účetních odhadech o opravu účetních chyb neboť nedošlo v minulosti k chybnému posouzení.

V souladu s IAS/IFRS změna v účetním odhadu tedy představuje takovou změnu účetní hodnoty položky účetní závěrky, která vyplývá z posouzení současného stavu a očekávaných budoucích hodnot. V důsledku možného zpřesňování a měnících se okolností, na kterých byl odhad založen, by mělo docházet k revizi odhadů.

V situaci, kdy dochází ke změně v účetním odhadu v oblasti nákladů a výnosů, jsou dopady zahrnuty do určení čistého zisku nebo ztráty v období změny (jedná se například o změnu v položce nedobytných pohledávek), pokud se změna týká pouze tohoto období, nebo jak v období změny, tak i v budoucích obdobích, pokud tato změna ovlivňuje více období (například změna v odhadu životnosti dlouhodobých aktiv). Pokud změna účetního odhadu ovlivňuje hodnotu aktiv nebo závazků, nebo se vztahuje k položce vlastního kapitálu, musí být vykázána jako změna příslušné rozvahové položky v období změny.

V souvislosti se změnou v účetních odhadech je účetní jednotka povinna zveřejnit povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají významný dopad na položky účetní závěrky v běžném období a případně lze předpokládat i jejich významný dopad pro období budoucí.

Bývá velmi obtížné odlišit, zda se jedná o změnu v účetní politice nebo změnu účetního odhadu. V takovém případě v souladu s IAS 8 by se změna měla zachytit jako změna v účetním odhadu.

V české úpravě mohou být změny v účetních odhadech zachyceny jako náklad nebo výnos běžného období. Jedná se však o problematiku, která je na okraji spektra zájmu.

3.3.3 Chyby

Pokud účetní závěrka obsahuje významné chyby nebo i nevýznamné chyby zachycené a vykázané úmyslně za účelem dosažení určité prezentace účetní závěrky, není v souladu s IAS/IFRS a nelze ji považovat za spolehlivou. Chyby mohou vznikat a být odhaleny ve stejném období. V takovém případě jsou opraveny ještě před schválení příslušné účetní závěrky. Někdy jsou však i významné chyby odhaleny až v následujících obdobích. V období, kdy byly chyby odhaleny, musejí být i opraveny, a to retrospektivně v období, kdy byla chyba zjištěna.

Oprava musí být provedena následujícím způsobem:

- přepočtem srovnávacích částek za předchozí období, ve kterých došlo k chybě,
- pokud došlo k chybě v období, jehož výkazy již nejsou zveřejňovány, je nutno chybu odstranit přepočtem počátečních zůstatků rozvahových položek sestavených k prvnímu období, za které jsou výkazy zveřejňovány (může se jednat i o běžné období).

Oprava chyb z minulého období nesmí ovlivnit položky výsledovky běžného období. Opravy chyb je nutno vždy odlišit od změn v účetních odhadech.

V souvislosti s opravami chyb z předchozích období je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:

- podstatu chyby předchozích období,
- v proveditelném rozsahu:
 - dopad chyby na jednotlivou řádkovou položku, které se oprava dotkla,
 - dopad na základní i zředěný zisk na akcii, pokud se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 - Zisk na akcii ,
- částku opravy na počátku prvního vykazovaného období, pokud chyba vznikla v období, jehož výkazy již nejsou zveřejňovány,

- v případě neproveditelnosti retrospektivního přepočtu je nutno zveřejnit okolnosti, které vedly ke vzniku daného stavu, a popis, jak a od kdy byla chyba opravena.

Právní úprava v České republice neumožňuje vykazání opravy chyby retrospektivně. Opravy chyb musí být vždy vykazány jako mimořádný náklad nebo mimořádný výnos s případným dopadem na daň z příjmů.

3.4 IAS 10 – Události po rozvahovém dni

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým bývá vždy poslední den účetního období. Sestavení účetní závěrky je proces, který začíná uzavřením účetních knih a končí schválením účetní závěrky a jejím zveřejněním. Datum schválení účetní závěrky může být stanoveno pro jednotlivé účetní jednotky odlišným způsobem, a to v návaznosti na strukturu managementu podniku a vnitřní předpisy. Jelikož se může jednat o období, ve kterém může dojít k řadě událostí, které jsou pro uživatele účetní závěrky významné, mělo by být k těmto informacím přihlédnuto a zveřejněny jejich dopady. Cílem IAS 10 - Události po rozvahovém dni je vymezení požadavků, kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události, které se odehrály po rozvahovém dni.

Události po rozvahovém dni jsou události, ke kterým dojde v období mezi rozvahovým dnem a dnem, kdy je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. IAS 10 rozděluje takové události do dvou skupin:

- události prokazující okolnosti, které již existovaly k rozvahovému dni - události po rozvahovém dni upravující účetní závěrku,
- události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni - události po rozvahovém dni neupravující účetní závěrku.

V případě, že vzniknou v období po rozvahovém dni události, u kterých se vyžaduje, aby byla provedena úprava částek vykazovaných v účetní závěrce, je povinná účetní jednotka upravit částky v účetních výkazech nebo nově vykazat částky, které dosud nebyly vykazány tak, aby výkazy již odrážely tyto události.

IAS 10 uvádí některé příklady:

- Rozhodnutí soudu vydané po rozvahovém dni, které potvrzuje, že účetní jednotka měla k rozvahovému dni současný závazek, který byl dříve evidovaný jako podmíněný závazek. V takovém případě by měla účetní jednotka postupovat v souladu s IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky a upravit rezervy související s daným soudním sporem nebo vykázat novou rezervu.
- Informace o poklesu hodnoty některého z vykazovaných aktiv získané po rozvahovém dni. Může jít například o:
 - bankrot zákazníka, ke kterému došlo po rozvahovém dni - účetní jednotka musí upravit hodnotu pohledávek;
 - pokles čisté realizovatelné hodnoty zásob, ke kterému došlo v průběhu vykazovaného období, který byl prokázán až po rozvahovém dni - účetní jednotka musí snížit hodnotu vykazovaných zásob prostřednictvím tvorby opravných položek.
- Informace o celkových nákladech na pořízení aktiv, která byla evidována ve stavu k rozvahovému dni.
- Odhalení zpronevěr nebo chyb, které ukazují, že účetní závěrka není správná.

Ve finančních výkazech za příslušné období účetní jednotka neupravuje částky položek tak, aby odrážely události po rozvahovém dni v případě, že se jedná o události, které jsou spojeny s novými skutečnostmi, které nastaly po rozvahovém dni, ale časově i věcně souvisejí s novým obdobím, a tedy nevedou v souladu s IAS 10 k úpravám v účetních výkazech. Může se jednat například o následující skutečnosti:

- pokles tržní hodnoty investic, ke kterému dochází v období po rozvahovém dni;
- důležitá podniková kombinace nebo vyřazení důležité dceřiné společnosti;
- oznámení plánu ukončit činnost;
- zničení významného výrobního zařízení po rozvahovém dni, například živelní událost;

- oznámení či zahájení důležité restrukturalizace;
- důležité operace s akciemi, ke kterým došlo po rozvahovém dni;
- změny v daňových sazbách a daňových zákonech, ke kterým došlo po rozvahovém dni a mají významný vliv na splatnou daň nebo odložený daňový závazek;
- vznik významných závazků nebo podmíněných závazků, ke kterým došlo po rozvahovém dni;
- zahájení důležitého sporu na základě událostí, ke kterým došlo až po rozvahovém dni.

Pokud došlo k některé z výše uvedených skutečností v období, které začíná dnem následujícím po rozvahovém dni a končí dnem schválení účetní závěrky, je taková skutečnost zveřejněna v rámci přílohy. Rovněž v případě, že došlo v účetní jednotce ke schválení dividend držitelům nástrojů vlastního kapitálu po rozvahovém dni, nejsou tyto dividendy vykázány jako závazek k rozvahovému dni, protože nesplňuje kriteria pro vznik závazku v souladu s IAS 37, ale skutečnost je zveřejněna v příloze k účetní závěrce.

V souladu s IAS 10 zveřejní účetní jednotka datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a určí toho, kdo toto schválení provedl. Datum, kdy byla účetní závěrka schválena je významné pro uživatele, neboť události, které nastaly po tomto datu nejsou účetní závěrkou ani její přílohou zohledněny. Účetní závěrka tedy zobrazuje pouze události, které nastaly před datem jejího schválení, a to následujícím způsobem:

- jsou aktualizovány údaje, které platily k rozvahovému dni, zejména v případech, kdy jsou po rozvahovém dni získány další informace, které zpřesňují situaci, která existovala již k rozvahovému dni;
- v komentáři jsou zveřejněny informace, které nastaly až po rozvahovém dni, ale mohou významně ovlivnit ekonomická rozhodování uživatelů účetních informací; účetní jednotka v takovém případě zveřejňuje:
 - povahu události;
 - odhad hodnotového dopadu události, popřípadě prohlášení, že takový odhad nelze provést.

Cílem účetní závěrky je podávat věrný a poctivý obraz o účetní jednotce. Aby měla účetní závěrka dostatečnou informační hodnotu pro uživatele, požaduje se upravení účetní závěrky o události, které se vyskytovaly k rozvahovému dni. IFRS vyžadují úpravu částky vykázané k rozvahovému dni o události, které zpřesňují události k rozvahovému dni. Standardy požadují i zveřejnění událostí, které nevedou k úpravě údajů v účetních výkazech.

Česká právní úprava účetnictví nepožaduje úpravu účetních výkazů v návaznosti na události, které vedou ke zpřesnění údajů k rozvahovému dni. Požaduje se zveřejnění těchto událostí v příloze k účetní závěrce.

3.5 IAS 17 – Pronájmy

Cílem standardu je stanovit účetní pravidla pro zobrazení operativních a finančních leasingů v účetních závěrkách jak z hlediska nájemce, tak i pronajímatele. IAS 17 je první standard, ve kterém byla důsledně uplatněna zásada „přednost obsahu před formou“.

Standard se vztahuje na zachycení a vykázání leasingů s výjimkou:

- leasingů k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů;
- licenčních smluv na takové položky jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

V souladu s IAS 17 - Leasingy se také nepostupuje při oceňování:

- nemovitostí držených nájemci, které jsou oceněny v souladu s IAS 40 - Investice do nemovitostí;
- nemovitostí poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu, které jsou oceněny v souladu s IAS 40 - Investice do nemovitostí;
- biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu, která jsou oceňována v souladu s IAS - 41 Zemědělství;
- biologických aktiv poskytovaných pronajímateli na základě operativního leasingu, která jsou oceňována v souladu s IAS 41 - Zemědělství.

Standard se nevztahuje na dohody, které jsou smlouvami o službách, u kterých nedochází k převodu práva k užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou.

V úvodu standardu jsou definovány základní pojmy:

Leasing představuje dohodu, na základě které převádí pronajímatel za úhradu na nájemce právo používat aktivum po dohodnutou dobu, buď za jednorázovou platbu, nebo řadu plateb po smluvené období.

Finanční leasing je leasing, při němž se na nájemce v podstatě převádí všechna rizika i ekonomické užitky z vlastnictví aktiva. Pro klasifikaci není rozhodující, zda po skončení pronájmu dojde k převedení předmětu pronájmu do vlastnictví nájemce. Přenesení rizik spojených s užíváním aktiva je spojeno s tím, že nájemce nemá prakticky možnost leasing ukončit, aniž by nesl ztráty a rizika s tím spojená. Nájem je ukončen buď splacením celého závazku vůči pronajímateli, nebo je jako nesplacený zůstatek půjčky na konci pronájmu pronajímateli navrácen.

Operativní leasing je leasing, který nesplňuje podmínky finančního leasingu.

Doba leasingu:

nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva, plus jiné lhůty, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva (zdarma či za úhradu), přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že opci využije.

Minimální leasingové platby představují platby během doby trvání leasingu, které se nájemce zavázal uhradit (s výjimkou podmíněného nájemného, nákladů na služby, daní, které jsou refundovány pronajímateli společně), plus:

v případě nájemce - částky, které se zavázal nájemce nebo strana spojená s nájemcem uhradit (veškeré platby v podobě pravidelných splátek, záloh na splátky či na kupní cenu včetně kupní ceny aktiva, je-li sjednáno její zaplacení nebo je to pravděpodobné), nebo v případě pronajímatele - zbytková hodnota, kterou se pronajímateli zavázal uhradit buď nájemce, strana spojená s nájemcem nebo nezávislá třetí strana.

Na straně nájemce se do minimálních leasingových plateb také zahrne kupní cena aktiva na konci leasingu, pokud je výrazně nižší než je jeho reálná hodnota a je tedy zřejmé, že nájemce opci na koupi tohoto aktiva využije.

Související interpretace:

IFRIC 4 - Určení, zda smlouva obsahuje leasing

SIC 15 - Operativní leasingy

SIC 27 - Vyhodnocení transakcí uzavřených právní formou leasingu

3.6 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

IAS 37 upravuje zachycování a zveřejňování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv. Standard požaduje, aby byly rezervy odděleny od obchodních závazků a přechodných pasiv. Standard se nezabývá účtováním a vykazováním rezerv:

- které se týkají finančních instrumentů oceněných v reálné hodnotě (zabývá se však finančními nástroji, které nejsou oceňovány v reálné hodnotě);
- rezervami v pojišťovnictví a rezervami, které jsou upraveny IFRS 4;
- podmíněnými aktivy a závazky na zmařené smlouvy, pokud se nejedná o smlouvy nevýhodné; pod pojmem zmařené smlouvy standard chápe smlouvy, u kterých žádná ze smluvních stran nesplnila svoje závazky nebo obě strany splnily svoje závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu;
- rezervami, které jsou upraveny v jiných účetních standardech (IAS 11, IAS 12, IAS 17, IAS 19 nebo IFRS 3).

IAS 37 je založen na důsledném uplatňování definic závazků a aktiv tak, jak jsou obsaženy v Konceptním rámci. Závazek může vzniknout na základě uzavření smlouvy, nebo jako důsledek událostí, které zakládají vznik mimosmluvního závazku (důsledek obchodních zvyklostí, reálné očekávání). Pokud vzniká mimosmluvní závazek a částka nebo časový rozvrh úhrad tohoto závazku je nejistý, je tento závazek vykázán jako rezerva.

Standard rozlišuje mezi rezervou a podmíněným závazkem, přičemž rezerva je definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší a je vykázána v rozvaze samostatně jako závazek. Rezervy, vzhledem k jejich základním charakteristikám (nejistý časový rozvrh, nejistá výše), lze jednoznačně odlišit od ostatních závazků (závazků zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány a byly fakturovány nebo jinak odsouhlaseny, jejich částka je spolehlivě vyčíslitelná) a přechodných pasiv (závazků zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány a nebyly zaplacený, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s dodavatelem, včetně částek splatných zaměstnancům a jsou vykazovány většinou v rámci obchodních a ostatních závazků).

Podmíněný závazek je uveden pouze v příloze k účetním výkazům. Podmíněný závazek je definován jako pravděpodobný závazek, který vyplývá z minulých událostí a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více

nejistým budoucím událostem, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti, anebo existující závazek, který vyplývá z minulých událostí, není vykázán, protože buď:

- není pravděpodobné, že vypořádání závazku bude znamenat odliv zdrojů přinášejících ekonomický prospěch společnosti, nebo
- částka závazku nemůže být dostatečně spolehlivě změřena.

Dále standard vymezuje tyto základní pojmy:

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a jejíž vypořádání povede v účetní jednotce k odtokům, ekonomických zdrojů.

Událost zakládající závazek je událost, která vytváří smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že účetní jednotka jej musí vypořádat.

Smluvní závazek je závazek, který vzniká ze:

- smlouvy, prostřednictvím smluvních ujednání,
- právních předpisů,
- jiných právních ustanovení.

Mimosmluvní závazek je závazek, který vyplývá z aktivit účetní jednotky, kde:

- účetní jednotka dává najevo (svým způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly, oznámením třetím stranám), že uzná své konkrétní závazky;
- v důsledku toho vytvořila účetní jednotka u části třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem, které nejsou pod kontrolou účetní jednotky.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady nutné ke splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď:

- předmět podnikání účetní jednotky;

- způsob, kterým je podnikání vedeno.

Vykázání rezervy dle IAS/IFRS se provede pokud:

- společnost má současný smluvní nebo mimosmluvní závazek, který je důsledkem minulých událostí a splňuje charakter závazku vymezeného v Koncepčním rámci;
- je pravděpodobné, že při vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků přinášejících ekonomický prospěch společnosti (například u reklamací je pravděpodobnost, že dojde k odtoku peněžních prostředků významná - vzhledem k celkovému objemu uskutečněných prodejů - a tato skupina závazků se posuzuje jako celek);
- částka rezervy může být spolehlivě odhadnuta – může být použit odhad v případě, že nelze rezervu spolehlivě ocenit, zveřejňuje se jako podmíněný závazek.

Rozpoznání rezervy jako současného závazku

V případě, že jsou pochybnosti o tom, zda existuje současný závazek, musí podnik zvážit, zda je spíše pravděpodobné, že současný závazek existuje. V takových situacích se předpokládá, že událost v minulosti zakládá současný závazek, pokud je pravděpodobné, že současný závazek k rozvahovému dni existuje. K tomu, aby se událost stala událostí zakládající závazek je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu, než závazek vytvořený událostí vypořádat, tedy vypořádání závazku je právně vymahatelné (např. pokud by společnost způsobila protiprávní škody, jedná se o skutečnost zakládající závazek a je nutno vytvořit rezervu na náklady na nápravu škod nebo na pokuty). V případě že u mimosmluvních závazků vytváří událost u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka závazek splní, jedná se rovněž o situaci vedoucí k tvorbě rezervy.

Účetní jednotka v případech, kdy mohou vzniknout pochybnosti, rozhodne, zda současný závazek k rozvahovému dni existuje. Využije všech možných postupů k prokázání jeho existence včetně názorů odborníků. Na základě posouzení průkazných informací:

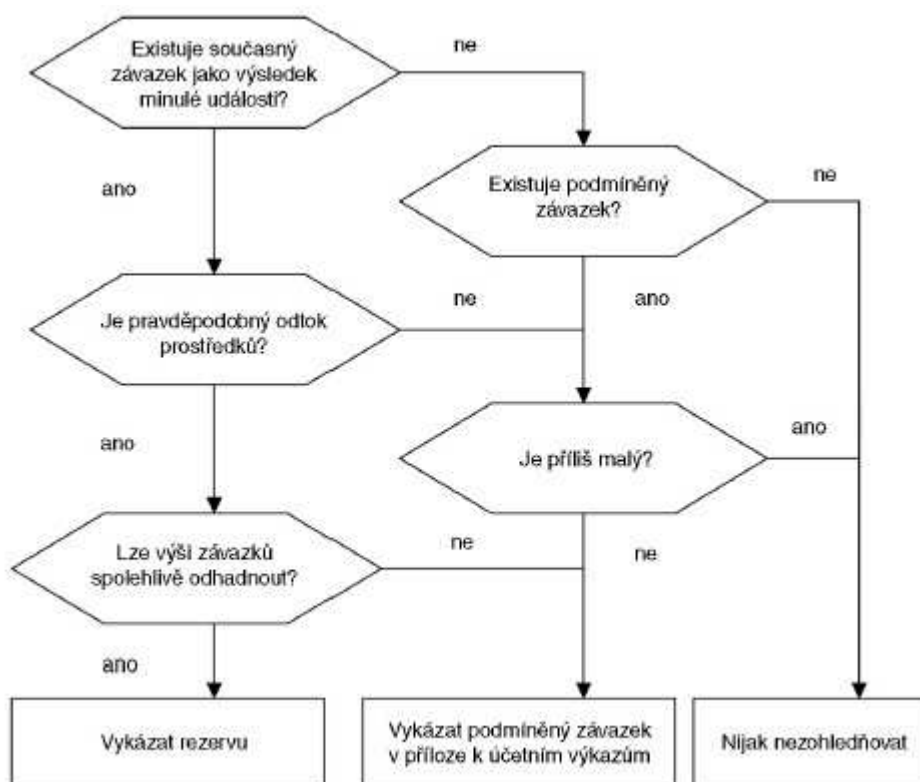
- vykáže podnik rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné, že k rozvahovému dni závazek existuje, nebo
- zveřejní podmíněný závazek, pokud je pravděpodobnější, že současný závazek k rozvahovému dni spíše neexistuje.

Při vykazování rezerv je nutno uplatnit zásadu opatrnosti. Jako rezervy mohou být vykázány pouze takové současné závazky, které existují nezávisle na budoucích krocích podniku (nelze tvořit rezervy na opravy DHM, to je nahrazeno komponentní metodou odpisování IAS 16).

Příklady závazků, které jsou uváděny v IAS 37 - pokuty nebo náklady na odstranění ekologických škod (v obou těchto případech bude jejich vypořádání znamenat odtok prostředků představujících pro účetní jednotku ekonomický prospěch).

Když existuje situace, že účetní jednotka může svým chováním budoucím výdajům zabránit, např. instalací ekologického zařízení, nemá k takovému budoucímu výdaji současný závazek, není splněna podmínka pro tvorbu rezervy a nelze rezervu vykázat.

Rozhodovací schéma k vykázání rezervy dle IFRS:



3.6.1 Oceňování rezerv

Částka, ve které bude rezerva tvořena, se určí jako nejlepší odhad výdajů, které budou potřebné k vypořádání současného závazku vykazaného k rozvahovému dni. Tento

odhad by měl vyjít z úsudku managementu na základě minulých zkušeností z obdobných případů, případně vychází z posudku nezávislého experta. Tyto stanovené odhady by měly respektovat relevantní rizika a nejistoty.

Rizika a nejistoty spojené s částkou rezervy lze řešit různými způsoby. Pokud je výše rezervy ovlivněna více faktory, je výše závazku stanovena na základě poměrování všech možných výsledků podle jejich pravděpodobností (je použita statistická metoda - očekávaná hodnota). Vliv rizika může do značné míry ovlivnit částku rezervy, je třeba respektovat zásadu opatrnosti. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním, daňové souvislosti rezerv jsou upraveny v IAS 12 - Daně ze zisku.

4. Příklad účtování s použitím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS

Sledovaná společnost Pila, a. s. je dceřinou společností VRT, a. s., která ji 100 % vlastní. Je součástí konsolidačního celku, ve kterém jsou začleněny obchodní společnosti emitující cenné papíry dle zák. č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, v pl. zn., pro něž platí povinnost použití účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které upravuje právo Evropských společenství.

Vnitřní metodika v celém konsolidačním celku je proto upravena s ohledem na výše uvedenou zákonnou povinnost. Je závazně stanovena účtová osnova, která vychází ze směrné účtové osnovy a s jejímž použitím je průběžně účtováno o účetních operacích dle národních účetních předpisů v celém konsolidačním celku. Dále je vnitřní metodikou stanoveno, že 1x měsíčně se v účetním IS s použitím zvláštních účtů musí zaúčtovat účetní operace, které mají odlišný dopad při použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Je zde vedeno účetnictví v plném rozsahu a v účetní osnově jsou nastaveny i tzv. „M“ účty. To jsou účty, na kterých se již v průběhu účetního období účtuje o odlišnostech při vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a ČÚS. Účty jsou alfa numerickou kombinací. Písmeno M označuje, že se jedná o účet, na kterém se provádí odlišné zaúčtování od ČÚS, následuje 6 čísel, které obsahují třídu, skupinu, účet a následující tři položky jsou analytické rozlišení. Příklad: M565200 – finanční náklad dle IFRS.

Pila, a. s. je z pohledu konsolidačního celku nevýznamná. Pro ilustrativní účel jak provázat požadavky na účetnictví kladené národní legislativou a legislativou dle práva Evropských společenství je optimální.

Společnost vykazuje dlouhodobý majetek vlastní i najatý, zásoby tvoří materiál, zboží, polotovary i nedokončená výroba. Dlouhodobý majetek je odpisován účetně i daňově (odlišný způsob), jsou tvořeny i opravné položky k tomuto majetku. Dále jsou tvořeny opravné položky k zásobám a pohledávkám, rezervy zákonné – v souladu se zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, v pl. zn., i účetní.

Pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskou společností zpracovávají všechny společnosti, které jsou v konsolidačním celku tzv. „IFRS-VÝKAZY-balík“ a „IFRS-INFO-balík“. Údaje obsažené v těchto „balících“ slouží jako podklad pro sestavení konsolidované účetní závěrky a přílohy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

V příloze diplomové práce jsou vzorově zpracovány části těchto „balíků“. Tyto dokreslují zpracované příklady:

Příloha č. 1 – Příklad účtového rozvrhu IFRS

Příloha č. 2 - Transformace Rozvahy (balance) do IFRS

Příloha č. 3 - Transformace Výkazu zisku a ztráty do IFRS

Příloha č. 4 - Leasing

Příloha č. 5 – Dlouhodobý majetek

4.1 Příklad: Opravné položky

Společnost Pila, a. s. má vytvořené opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku, zásobám a pohledávkám dle národní legislativy. Tvorba těchto opravných položek byla vytvořena s ohledem na zásadu opatrnosti, že které vyplývá, že položky aktiv nemohou být nadhodnoceny a účetní jednotka je povinna v případě, že dojde ke snížení hodnoty aktiva toto snížení zachytit.

V případě, že jde o dočasné snížení hodnoty aktiva, zachytí se tvorba opravné položky na vrub nákladů období, kterou lze v případě pominutí důvodů pro její existenci zrušit. Pokud dojde k trvalému snížení hodnoty aktiva účetní jednotka provede jeho odpis, toto snížení hodnoty aktiva nelze zrušit.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se postupuje dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, který detailně popisuje, jak vyčíslit částku snížení hodnoty aktiva. Je zde také zakotveno, že účetní jednotka musí posoudit, zda k rozvahovému dni existují náznaky, že došlo ke snížení hodnoty aktiva. Test na snížení hodnoty aktiva se provádí pouze v případě, že takové náznaky existují s výjimkou povinnosti testování aktiva pravidelně – jako goodwill, nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti.

Sledovaná společnost v roce 2009 netvořila opravné položky a neměla povinnost testovat snížení hodnoty aktiv dle IFRS.

V případě, že by existovaly takové opravné položky k majetku, které by se musely zohlednit v rámci úprav IFRS společnost by musela eliminovat tvorbu a čerpání opravných položek opět průčtováním s použitím „M“ účtů.

4.2 Příklad: Finanční pronájem z pohledu nájemce

Finanční leasing musí společnost, která je v pozici nájemce, vykázat ve své rozvaze na jedné straně jako aktivum a na straně druhé jako závazek. Hodnota vykazovaného aktiva i závazku se na počátku leasingu rovná fair value najatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových plateb, je-li tato částka nižší než fair value. V případě výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb může vzniknout problém při určování diskontní úrokové míry. IAS 17 stanoví, aby se jako diskontní faktor při tomto výpočtu použila implicitní úroková míra (Implicit Rate), je-li společnost schopna ji určit. Tato úroková míra však představuje vnitřní výnosové procento pronajímatele a většinou je její hodnota pro nájemce neznámá. Z těchto důvodů standard dovoluje použít k diskontování přírůstkovou (mezní) úrokovou míru (Incremental Rate). Tou je buď úroková míra podobného leasingu nebo úroková míra, za kterou by si nájemce mohl vypůjčit peněžní prostředky nutné k přímému nákupu aktiva, uvážíme-li bodu půjčky shodnou s dobou trvání leasingu a zároveň podobné zajištění.

Při porovnání současné hodnoty minimálních leasingových plateb a fair value majetku na počátku leasingu mohou vzejít dvě možné situace. Pokud je fair value majetku větší než současná hodnota minimálních leasingových plateb, vykáže se hodnota aktiva a závazku v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, přičemž při následné amortizaci závazku se použije stejná úroková míra jako ta, která byla použita k výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Pokud je však fair value menší než

současná hodnota minimálních leasingových plateb, vykáže se aktivum a závazek ve fair value, přičemž k následné amortizaci závazku je nutné stanovit novou úrokovou míru. Ta musí dosahovat takové výše, aby společnost diskontováním všech budoucích minimálních leasingových plateb dosáhla fair value.

Pokud by transakce spojené s leasingem nebyly zobrazeny v rozvaze nájemce, došlo by tím jednak k podhodnocení jeho aktiv a zároveň k nesprávnému vyjádření stupně zadluženosti společnosti, což by ve svém důsledku přineslo zkreslení finančních ukazatelů. Z těchto důvodů je důležité, aby finanční leasing byl uznán v rozvaze nájemce. V zahraniční literatuře je dokonce postup, kde je u finančního leasingu účtováno pouze o jednotlivých splátkách a předmět leasingu ani související závazek se nevykazují v rozvaze nájemce, chápán jako druh účetního podvodu, který se nazývá „Off Balance Sheet Financing“ – mimobilanční (mimorozvahové) financování.

Na počátku leasingu musí nájemce ještě uvážit vedlejší náklady, které mohou při dojednávání leasingové smlouvy vzniknout. Pokud prokazatelně souvisejí s uzavíraným finančním leasingem, IAS 17 požaduje, aby je společnost zahrnula do ocenění aktiva ve své rozvaze. Touto složkou ocenění může být např. paušální poplatek hrazený na počátku leasingu za uzavření leasingové smlouvy.

Předmět finančního leasingu, který se vykazuje jako opisované aktivum v rozvaze, musí nájemce postupně po dobu jeho životnosti odpisovat. Pokud vlastnictví aktiva přechází na konci doby trvání leasingu na nájemce, doba odpisování se shoduje s ekonomickou životností daného aktiva. Pokud vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu na nájemce nepřejde, je aktivum odpisováno po dobu ekonomické životnosti nebo doby trvání leasingu, podle toho, která doba je kratší. Konkrétní metody odpisování aktiv, které jsou předmětem finančního leasingu, jsou stanoveny v souvislosti s požadavky IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva, přičemž by měly být shodné s metodami, které společnost používá u ostatního majetku.

Závazek, který v souvislosti s uzavřením finančního leasingu vznikne, je po celou dobu trvání leasingu předmětem amortizace, k jejímuž stanovení se používá metoda efektivní úrokové míry. Proces amortizace vychází jednak z hodnoty závazku, výše efektivní úrokové míry, která byla použita při stanovení hodnoty závazku (tj. implicitní nebo přírůstková úroková míra) a dále z výše pravidelné leasingové splátky. Metoda efektivní úrokové míry alokuje část leasingové platby na tzv. snížení závazku, tj. závazku z finančního leasingu, a na část, která představuje úrok, tj. položku finančních nákladů. Výše úroku se v jednotlivých obdobích stanoví jako násobek efektivní úrokové míry,

kteřá je konstantní po celou dobu trvání leasingu, a aktuální neuhrazené výše závazku.

Z tohoto postupu vyplývá, že absolutní hodnota úroku postupně v průběhu doby trvání leasingu klesá, čímž se naopak zvyšuje část leasingové platby, která představuje snížení závazku. Pokud společnost člení svá aktiva a závazky na krátkodobé a dlouhodobé (v souladu s IAS 1 – Prezentace účetní závěrky), člení v rozvaze závazek z leasingu na část, která je krátkodobá a bude v příštím účetním období splatná, a na část, která je dlouhodobá.

V důsledku toho, že v průběhu doby trvání leasingu je aktivum odpisováno a závazek amortizován, přičemž oba procesy jsou vzájemně nezávislými, musí si společnost uvědomit, že hodnota vykazovaného aktiva a s ním souvisejícího závazku se nemůže v průběhu doby trvání leasingu rovnat tak, jako tomu je na počátku leasingu, kdy je hodnota aktiva vykázána ve shodné výši jako hodnota závazku.

Společnost vstoupila dne 19. 2. 2008 do leasingu, jehož předmětem je telefonní ústředna. Z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v pl. zn., se jedná o hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1, doba odpisování činí minimálně 3 roky. Pro splnění podmínky daňové uznatelnosti jednotlivých splátek musí být doba nájmu nejméně 36 měsíců.

Dle splátkového kalendáře je doba nájmu 48 měsíců, takže předmětné splátky nájemného jsou daňově uznatelné z pohledu národní legislativy. Po ukončení leasingu dochází k převodu vlastnictví tohoto zařízení na nájemce.

První splátka v Kč	310 840,00
Následující splátky po dobu trvání nájmu (48x) Kč	14 894,43
Kupní (zůstatková cena po ukončení trvání nájmu) Kč	1 2200,00
Implicitní úroková míra pronajímatele Kč	Není známa
Přírůstková úroková míra nájemce Kč	Viz výpočet
Fair value telefonní ústředny Kč	777 100,00
Očekávaná doba ekonomické životnosti telefonní ústředny	48 měsíců
Zůstatková cena při vyřazení Kč	0,00

Jedná se o leasing finanční, protože na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví na nájemce. Z toho vyplývá, že nájemce musí ve své rozvaze vykazovat majetek a zároveň závazky, které z tohoto leasingu vyplývají.

V následující tabulce je vypočtena současná hodnota leasingových splátek, hodnota majetku pro vykázaní v rozvaze dle IFRS, hodnota závazků pro vykázaní dle IFRS

a všechny ostatní údaje potřebné pro zaúčtování rozdílů mezi národní účetními předpisy a vykazováním dle IFRS.

Popis klíčových sloupců pro potřebu zaúčtování úprav leasingu dle IFRS:

Sloupec finanční náklady: Pro rok 2009 měsíční částka Kč 6 979,72 (ročně 12 x 6 979,72 = 83 756,65 Kč) rovná se hodnotě finančních nákladů finančního leasingu. Tato částka je zaúčtována v českém účetnictví na účtu 518420. Pro účely IFRS se provádí odúčtování z nákladů pomocí účetní kontace: M565200//M517100. Hodnota konečného zůstatku k 31.12.2009 účtu M517100 se musí rovnat konečnému zůstatku účtu v českém účetnictví 518420 (zde je účtováno jak o finančním nákladu, tak i o kapitálové splátce).

Sloupec splátka kapitálové části závazku: Pro rok 2009 měsíční částka Kč 14 638,54 (ročně 12 x 14 638,54 = 175 662,48 Kč) rovná se částce snížení hodnoty závazků z finančního leasingu za dané období. Pro účely IFRS se provádí snížení hodnoty závazků z finančního leasingu o pomocí účetní kontace: M323100//M517100. Hodnota konečného zůstatku k 31.12.2009 účtu M517100 se musí rovnat konečnému zůstatku účtu v českém účetnictví 518420 (zde je účtováno jak o finančním nákladu, tak i o kapitálové splátce. Účet M323100 = krátkodobé závazky z FL, na začátku účetního období je nutno nejprve přeúčtovat částku celého závazku za účetní období z účtu M476100 - dlouhodobé závazky (M476100//M323100), následně se každý měsíc odúčtuje v průběhu účetního období částka příslušná tomuto období. KZ účtu M323100 k 31.12. musí být nula.

Sloupec dluh na konci období: Částka se mění každý měsíc v návaznosti na pohyb jednotlivých splátek. Tento sloupec vyjadřuje zůstatek účtu M476100.

Sloupec odpisy: Konstantní částka lineárně vypočtených odpisů dle IFRS, o které se každý měsíc účtuje.

poř. č.	období	dluh na poč.obd.	finanční nákl.	splátka kapitálové části záv.	dluh na konci období	odpisy	zůstatková hodnota aktiva	výsledovka IFRS standardy	výsledovka české standardy	rozdíl	měsíční splátka	zúčtování zálohy		
1	19.02.2008	777 100	9 527,88	12 090,38	765 010		777 100	9 528	21 618,26	12 090,38	14 894,43	6 723,83	48	
2	01.03.2008	765 010	9 527,88	12 090,38	752 919	16 189,60	748 820	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	47	
3	01.04.2008	752 919	9 527,88	12 090,38	740 829	16 189,60	736 730	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	46	
4	01.05.2008	740 829	9 527,88	12 090,38	728 738	16 189,60	724 639	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	45	
5	01.06.2008	728 738	9 527,88	12 090,38	716 648	16 189,60	712 549	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	44	
6	01.07.2008	716 648	9 527,88	12 090,38	704 558	16 189,60	700 459	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	43	
7	01.08.2008	704 558	9 527,88	12 090,38	692 467	16 189,60	688 368	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	42	
8	01.09.2008	692 467	9 527,88	12 090,38	680 377	16 189,60	676 278	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	41	
9	01.10.2008	680 377	9 527,88	12 090,38	668 287	16 189,60	664 187	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	40	
10	01.11.2008	668 287	9 527,88	12 090,38	656 196	16 189,60	652 097	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	39	
11	01.12.2008	656 196	9 527,88	12 090,38	644 106	16 189,60	640 007	25 717	21 618,26	-4 099,22	14 894,43	6 723,83	38	473
12	01.01.2009	644 106	6 979,73	14 638,53	629 467	16 189,60	627 916	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	37	
13	01.02.2009	629 467	6 979,73	14 638,53	614 829	16 189,60	613 278	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	36	
14	01.03.2009	614 829	6 979,73	14 638,53	600 190	16 189,60	598 639	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	35	
15	01.04.2009	600 190	6 979,73	14 638,53	585 552	16 189,60	584 001	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	34	
16	01.05.2009	585 552	6 979,73	14 638,53	570 913	16 189,60	569 362	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	33	
17	01.06.2009	570 913	6 979,73	14 638,53	556 275	16 189,60	554 724	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	32	
18	01.07.2009	556 275	6 979,73	14 638,53	541 636	16 189,60	540 085	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	31	
19	01.08.2009	541 636	6 979,73	14 638,53	526 998	16 189,60	525 447	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	30	
20	01.09.2009	526 998	6 979,73	14 638,53	512 359	16 189,60	510 808	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	29	
21	01.10.2009	512 359	6 979,73	14 638,53	497 721	16 189,60	496 169	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	28	
22	01.11.2009	497 721	6 979,73	14 638,53	483 082	16 189,60	481 531	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	27	
23	01.12.2009	483 082	6 979,73	14 638,53	468 443	16 189,60	466 892	23 169	21 618,26	-1 551,07	14 894,43	6 723,83	26	378
24	01.01.2010	468 443	4 320,78	17 297,48	451 146	16 189,60	452 254	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	25	
25	01.02.2010	451 146	4 320,78	17 297,48	433 849	16 189,60	434 956	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	24	
26	01.03.2010	433 849	4 320,78	17 297,48	416 551	16 189,60	417 659	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	23	
27	01.04.2010	416 551	4 320,78	17 297,48	399 254	16 189,60	400 361	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	22	
28	01.05.2010	399 254	4 320,78	17 297,48	381 956	16 189,60	383 064	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	21	
29	01.06.2010	381 956	4 320,78	17 297,48	364 659	16 189,60	365 766	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	20	
30	01.07.2010	364 659	4 320,78	17 297,48	347 361	16 189,60	348 469	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	19	

poř. č.	dluh na	finanční	splátka	dluh na	zůstatková	výsledovka	výsledovka	zůstatková	výsledovka	výsledovka	měsíční	zúčtování		
splátky	období	poč.obd.	nákl.	kapitálové	konci	odpisy	hodnota	IFRS	české	rozdíl	splátka	zálohy		
31	01.08.2010	347 361	4 320,78	17 297,48	330 064	16 189,60	331 172	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	18	
32	01.09.2010	330 064	4 320,78	17 297,48	312 766	16 189,60	313 874	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	17	
33	01.10.2010	312 766	4 320,78	17 297,48	295 469	16 189,60	296 577	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	16	
34	01.11.2010	295 469	4 320,78	17 297,48	278 171	16 189,60	279 279	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	15	
35	01.12.2010	278 171	4 320,78	17 297,48	260 874	16 189,60	261 982	20 510	21 618,26	1 107,88	14 894,43	6 723,83	14	234
36	01.01.2011	260 874	1 661,84	19 956,42	240 917	16 189,60	244 684	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	13	
37	01.02.2011	240 917	1 661,84	19 956,42	220 961	16 189,60	224 728	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	12	
38	01.03.2011	220 961	1 661,84	19 956,42	201 004	16 189,60	204 771	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	11	
39	01.04.2011	201 004	1 661,84	19 956,42	181 048	16 189,60	184 815	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	10	
40	01.05.2011	181 048	1 661,84	19 956,42	161 092	16 189,60	164 858	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	9	
41	01.06.2011	161 092	1 661,84	19 956,42	141 135	16 189,60	144 902	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	8	
42	01.07.2011	141 135	1 661,84	19 956,42	121 179	16 189,60	124 946	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	7	
43	01.08.2011	121 179	1 661,84	19 956,42	101 222	16 189,60	104 989	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	6	
44	01.09.2011	101 222	1 661,84	19 956,42	81 266	16 189,60	85 033	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	5	
45	01.10.2011	81 266	1 661,84	19 956,42	61 309	16 189,60	65 076	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	4	
46	01.11.2011	61 309	1 661,84	19 956,42	41 353	16 189,60	45 120	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	3	
47	01.12.2011	41 353	1 661,84	19 956,42	21 397	16 189,60	25 163	17 851	21 618,26	3 766,82	14 894,43	6 723,83	2	90
48	01.01.2012	21 397	221,58	21 396,70	0	16 189,60	5 207	16 411	21 618,26	5 207,08	14 894,43	6 723,83	1	1
	01.02.2012					16 188,80	0	16 189	0,00	-16	14 894,43	0,00	0,00	1 176
			260 576,46	777 100,04		777 100,00			1 037 676,48		14 894,43	322 743,84	0,00	
											14 894,43			
											14 894,43			
													n*(n+1)/2=	1 176
													260 576,48	221,58
													r.2008	104 806,70
													r.2009	83 756,73
													r.2010	51 849,40
													r.2011	19 942,08
													r.2012	221,58
														260 576,48

4.3 Příklad: Rezervy

Rezervy se vykáží přímo v rozvaze, pouze pokud existuje současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek, který způsobí pravděpodobný odliv zdrojů, které přinášejí ekonomický prospěch společnosti. Zároveň musí být částka závazku spolehlivě určitelná.

Rezervy se vykazují v rozvaze v částce nejlepšího možného odhadu, jinými slovy stanovení této částky společnost bere v úvahu nejistoty a rizika. Současně standard neospravedlňuje tvorbu nadměrných rezerv. Pokud je dopad časové hodnoty peněz podstatný, částka tvořené rezervy se diskontuje.

Částka možných zisků z dané situace se v úvahu nebere. Pokud je prakticky jisté, že je v dané situaci nárok například na odškodnění, vykáže se tato částka jako samostatné aktivum.

Rezervy se použijí pouze na náklady, na které byly vytvořeny. Rezervy mohou být zrušeny, pokud odliv zdrojů již dále není pravděpodobný.

IAS 37 uvádí specifické případy pro aplikaci uvedených požadavků:

- Na budoucí provozní ztráty by se rezerva tvořit neměla.
- Rezerva by se měla tvořit na nevýhodné (ztrátové) smlouva.
- Rezerva by se měla tvořit na restrukturalizaci – standard uvádí velmi detailní požadavky a podmínky pro tvorbu této rezervy.

Podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Standard zakazuje vykazování podmíněných aktiv a závazků v rozvaze. Tyto částky se zveřejňují v příloze.

- Podmíněné aktivum je možné aktivum, u něhož je příliv ekonomických užitků pravděpodobný.

Podmíněný závazek je možný závazek, u něhož je odliv zdrojů vzdálený nebo mizivý.

Společnost Pila a. s. tvoří rezervy dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, v pl. zn. a ostatní rezervy. Tvorba rezerv dle jednotlivých druhů, které byly v roce 2009 tvořeny event. rozpuštěny a proučtovány ve společnosti Pila, a. s. v roce 2009 v souladu s národními účetními a daňovými pravidly. Z pohledu IFSR společnost musí opravit účtování o rezervách dle národní účetní legislativy, protože tyto rezervy nejsou z pohledu IFRS oprávněné.

Vývoj rezerv, které společnost Pila tvořila, event. rozpouštěla v roce 2009 dle jednotlivých druhů jsou pro přehlednost uspořádány v této tabulce:

Rezervy rok 2009 – SKUTEČNOST

Rezervy podle zvláštních právních předpisů	Počáteční stav 1.1.2009 částka v Kč	Tvorba rezervy rok 2009 částka v Kč	Rozpuštění rezervy rok 2009 částka v Kč	Konečný stav 31. 12. 2009 částka v Kč
oprava oplocení	1 222 260,00	0,00	0,00	1 222 260,00
oprava jeřabových drah	2 290 000,00	0,00	1 144 588,00	1 145 412,00
opravy střech	600 000,00	0,00	515 054,83	84 945,27
oprava linky dříví	3 000 000,00	0,00	1 020 798,52	1 979 201,48
CELKEM	7 112 260,00	0,00	2 680 441,35	4 431 818,65
Rezervy ostatní	Počáteční stav 1.1.2009 částka v Kč	Tvorba rezervy rok 2009 částka v Kč	Rozpuštění rezervy rok 2009 částka v Kč	Konečný stav 31. 12. 2009 částka v Kč
na úroky z prodlení	1 887 448,00	1 459 698,15	1887 448,00	1 459 698,15
na demolici kotelny	650 000,00	0,00	0,00	650 000,00
na soudní spor	164 845,00	0,00	0,00	164 845,00
na propouštění zaměstnance	0,00	0,00	0,00	0,00
na opravy jeřábů	311 490,00	755 000,00	265 470,00	801 020,00
skládka dřevitého odpadu	4 300 000,00	0,00	0,00	4 300 000,00
budova rámové pily	0,00	2 350 180,00	0,00	2 350 180
oprava střech	0,00	1 101 000,00	0,00	1 101 000,00
CELKEM	7 313 783,00	5 665 878,15	2 152 918,00	10 826 743,15

Výše uvedené rezervy byly dle národní účetní legislativy proúčtovány takto:

Poř. čís.	Popis účetní operace	Částka v Kč	Účet MD	Účet Dal
1.	Tvorba rezervy dle ČÚS zákonná	0,00	552100	451100
2.	Čerpání (rozpuštění) rezervy dle ČÚS zákonná	2 680 441,35	451100	552100
3.	Tvorba rezervy dle ČÚS ostatní	5 665 878,15	554100	459100
4.	Čerpání (rozpuštění) rezervy dle ČÚS ostatní	2 152 918,00	459100	554100

Z pohledu IFRS společnost musí provést eliminaci účtování o rezervách dle národní účetní legislativy, protože ne všechny tyto rezervy jsou z pohledu IFRS oprávněné. Rezervy, které byly tvořeny podle zvláštních právních předpisů na opravy dlouhodobého hmotného majetku – rezervy dlouhodobé v celkové výši konečného zůstatku Kč 4 431 818,65 se z pohledu IFRS za rezervy dle IAS 37 nepovažují. Tyto rezervy společnost musí eliminovat.

Dále společnost provedla testování vytvořených rezerv ostatních, zda některé z nich jsou oprávněné z pohledu IFRS – IAS 37. Po provedeném testu bylo shledáno, že tyto rezervy jsou oprávněnými rezervami dle IFRS.

Poř. čís.	Popis rezervy	Hodnota rezervy na konci období	Z čeho vyplývá závazek dle, kterého se rezerva tvoří	Vyhovuje kritériím IFRS ANO/NE
1.	skládka dřevitého odpadu	4 300 000,00	v případě nutnosti odstranění skládky dřeva	ANO
2.	na úroky z prodlení	1 459 698,15	předpoklad úhrady smluvních záv. dod.	ANO
3.	na soudní spor	164 845,00	předpoklad úhrady – prohraný soudní spor	ANO
	CELKEM	5 924 543,15		

V návaznosti na provedené testy rezerv se provede následující zaúčtování IFRS úprav:

Poř. čís.	Popis účetní operace	Částka v Kč	Účet MD	Účet Dal
1.	Zrušení vytvořené rezervy v IFRS	4 206 180,00	M454200	M556200
2.	Čerpání (rozpuštění) rezervy dle ČÚS zákonná	2 680 441,35	M556200	M454201
3.	Čerpání (rozpuštění) rezervy ostatní	265 470,00	M556200	M454201

Po zaúčtování úprav na účtech IFRS se zvolením vybrané tiskové sestavy promítnou zaúčtované částky úprav dle IFRS přímo ve výkazech – rozvaze, výkazu zisku a ztráty.

5. Závěr

Ve své diplomové práci jsem se snažila popsat a propojit odlišný pohled na účetnictví dle národní účetní legislativy, která platí v České republice s aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS pro sestavení účetní závěrky musí dle zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pl. zn. vyjmenované účetní jednotky dodržet.

Jelikož jsou oba systémy naprosto odlišné, jejich provázání je o to náročnější. Využila jsem svých praktických zkušeností s aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a ukázala jsem, že lze při použití vhodného IS pro vedení účetnictví i účtovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, tak jak je požadováno v § 19 odst. 9 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pl. zn., i když tyto standardy účtování neupravují.

Závěrem si dovoluji poděkovat Ing. Haně Bartkové, Ph.D. – vedoucí diplomové práce za trpělivost, ochotu a poskytnuté rady při zpracování a hodnocení výsledků diplomové práce.

Děkuji Ing. Josefu Zajíci, který přijal nelehkou úlohu oponenta diplomové práce za poskytnuté konzultace a odborné rady při zpracování diplomové práce.

Po právní stránce je tato diplomová práce zpracována dle právního stavu k 31. 12. 2009.

Seznam použité literatury

a) Knihy

HINKE, J. Účetní systém IAS/IFRS

MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS, IFRS Policies and Procedures, Leges, s. r. o., 2009, s. 351, ISBN 978-80-87212-13-4

b) Zákony, vyhlášky a pokyny:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů

Pokyn č. D – 300 MF čj. 15/107705/2006 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

c) Tištěná periodika (časopisy)

Účetnictví v praxi 4/2008, s. 33 – 36

Účetnictví v praxi 5/2008, s. 36 – 38

Seznam použitých zkratk

apod.:	a podobně
č.:	číslo
ČÚS:	České účetní standardy
ČR:	Česká republika
DP:	daň z příjmů
EU:	Evropská unie
event.:	eventuálně
IAS:	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS:	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
MF:	ministerstvo financí
násl.:	následující
např.:	například
odst.:	odstavec
PO:	právnícká osoba
písm.:	písmeno
resp.:	respektive
s.:	strana
Sb.:	sbírky
tzn.:	to znamená
ÚJ:	účetní jednotka
vyd.:	vydání
ZDP:	zákon o daních z příjmu

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
 - beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
 - souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
 - bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 28. března 2010

.....
Bc. Ilona Řehová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Dr. M. Tyrše 3103, 738 01 Frýdek-Místek

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Příklad účtového rozvrhu IFRS
- Příloha č. 2 Transformace Rozvahy (balance) do IFRS
- Příloha č. 3 Transformace Výkazu zisku a ztráty do IFRS
- Příloha č. 4 Leasing
- Příloha č. 5 Dlouhodobý majetek

Příloha č. 1 Příklad účtového rozvrhu IFRS

SÚ AÚ Text

Účtová třída M – ÚČTY PRO SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IFRS

.	
.	
M023	Dlouhodobý hmotný majetek
100	Zvýšení vstupní ceny aktiv – rezerva na sanace a rekultivace
200	Dlouhodobý hmotný majetek pořízený formou finančního leasingu
.	
.	
M083	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
100	Oprávky k zvýšení vstupní cena aktiv – rezerva na sanace a rekultivace
200	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku pořízeného formou FL
.	
.	
M323	Závazky
100	Krátkodobé závazky z finančních leasingů splatné do 1 roku včetně
200	Závazky ze stavebních smluv
.	
.	
M332	Rezerva na nevybranou dovolenou
100	Rezerva na nevybranou dovolenou
.	
.	
M337	Zákonné sociální a zdravotní pojištění placené z rezervy na nevybranou dovolenou

100	Zákonné sociální a zdravotní pojištění placené z rezervy na nevybranou dovolenou
.	
.	
M386	Náklady příštích období
100	Eliminace nákladů příštích období v IFRS – finanční leasing (FL)
.	
.	
M426	Hospodářský výsledek minulých let
100	Nerozdělený zisk minulých let
110	Finanční leasing
.	
.	
140	Jiné pojetí rezerv
M432	Hospodářský výsledek běžného období
100	Hospodářský výsledek z IFRS položek ve schvalovacím řízení
M454	
200	Rezerva na opravy – technický účet pro eliminaci rezervy na opravy v IFSR
500	Reklasifikace z krátkodobých českých rezerv na dlouhodobé IFRS (snížení krátkodobých rezerv)
.	
.	
M476	Dlouhodobé závazky
100	Dlouhodobé závazky z finančních leasingů – od více než 1 roku do 5 let
300	Reklasifikace dlouhodobých půjček od podniků ve skupině na ostatní krátkodobé závazky vůči podnikům ve skupině
M482	Odložená daň
100	Odložená daňová pohledávka z IFRS titulů
200	Odložený daňový závazek z IFRS titulů
.	
.	
M517	Eliminace nájemného ze služeb – technický účet v IFRS
100	Eliminace nájemného ze služeb – technický účet v IFRS

M529	Rezervy
200	Tvorba rezervy na zák. sociální a zdrav. poj.(nevybraná dovolená)
300	Tvorba rezervy na nevybranou dovolenou
.	
.	
M553	Odpisy
200	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku pořízeného formou FL
.	
.	
M556	Opravné položky
200	Tvorba rezervy na opravy – technický účet f IFRS pro eliminaci tvorby/zvýšení české rezervy na opravy
201	Rozpuštění rezervy na opravy – technický účet v IFRS pro eliminaci snížení/rozpuštění české rezervy na opravy
210	Eliminace tvorby zákonných rezerv v CZ – technický účet pro eliminaci tvorby/zvýšení zákonných rezerv v IFRS
220	Eliminace tvorby ostatních rezerv v CZ – technický účet pro eliminaci tvorby/zvýšení ostatních rezerv v IFRS
.	
.	
M565	Finanční náklady
200	Nákladové úroky – finanční leasing
.	
.	
M587	Daň z příjmů z IFRS titulů – odložená
100	Daň z příjmů z IFRS titulů - odložená
.	
.	

Příloha č. 2 Transformace Rozvahy (balance) do IFRS

(následující list)

Příloha č. 3 Transformace Výkazu zisku a ztráty do IFRS

(následující list)

Příloha č. 4 Leasing

(následující list)

Příloha č. 5 Dlouhodobý majetek

(následující list)